

RECHTSBEHELFSVERZICHT UND -RÜCKNAHME
IM
STEUERSTREIT

Max Krauß

1977



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555626_0032

RECHTSBEHELFSVERZICHT UND -RÜCKNAHME

IM

STEUERSTREIT

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



vorgelegt von

Max Krauß

1976

Referent: Professor Dr. Spanner

Koreferent: Professor Dr. Gallwas

Tag der mündlichen Prüfung:

19. Juli 1977



I n h a l t

=====

	Seite
Literaturverzeichnis	VI
Gesetzesmaterialien	XX
Rechtsprechungsübersicht	XXI
 I. Einleitung	 1
 II. Begriffsbestimmungen	 4
A) Steuerstreit	4
B) Rechtsbehelf	5
C) Antragstatbestand	9
 III. Zulässigkeit, Voraussetzungen und Wirkungen von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme	 11
A) Die Zulässigkeit von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme im allgemeinen	11
1) Verfügbarkeit des subjektiven öffent- lichen Rechts	11
2) Vereinbarkeit mit Art. 19 Abs. 4 GG	12
3) Grundsätzliche Unabhängigkeit vom materiel- len Recht	16
B) Im besonderen: Der Rechtsbehelfsverzicht nach § 235 AO (354 AO 1977) und § 50 FGO	18
1) Gegenstand und Voraussetzungen	18
a) Einspruch und Klage	18
aa) Nach Erlaß des Steuerverwaltungsakts	18
bb) Vor Ergehen der finanzbehördlichen Entscheidung	19
cc) Zusammen mit dem Verzicht auf Be- kanntgabe des Steuerbescheids	22
b) Beschwerde	25
2) Umfang	27
3) Wirkungen	28

C) Im besonderen: Die Rechtsbehelfsrücknahme nach § 243 AO (362 AO 1977) und § 72 FGO	30
1) Gegenstand und Voraussetzungen	30
a) Einspruch, Beschwerde und Klage	30
b) Zustimmungsbedürftigkeit der Klagerücknahme	31
2) Umfang	32
3) Wirkungen	33
4) Rechtsbehelfsrücknahme und Erledigung der Hauptsache	35
IV. Rechtsnatur von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme	39
A) In der Sicht des steuerrechtlichen Schrifttums	39
B) Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme als sog. nichtamtliche publizistische Willenserklärungen	40
1) Ausgangspunkt: Die Willenserklärung des Privatrechts	40
2) Die Öffentlich-rechtliche Willenserklärung Privater	41
a) Tatbestand	41
b) Begriffsbildung	42
aa) Aussonderung der staatlichen Hoheits-, insbesondere der Verwaltungsakte	42
bb) Öffentlich-rechtlicher Gegenstand	45
c) Einbeziehung der Prozeßhandlungen	46
d) Zwischenergebnis	48
C) Prozeßhandlung oder steuerrechtliche Willenserklärung?	50
1) Der Begriff der Prozeßhandlung als Abgrenzungskriterium	50
2) Möglichkeiten rechtlicher Qualifizierung im übrigen	51

a) Zugehörigkeit zum Steuerverfahrensrecht	51
b) Systematische Stellung innerhalb der Gesamtheit der steuerrechtlichen Willenserklärungen	52
aa) Das allgemeine Steuerrechtsverhältnis und seine besonderen Erscheinungsformen:	52
aaa) Steuerpflichtverhältnis	53
bbb) Steuerverfahrensverhältnis	54
ccc) Steuerschuldverhältnis	54
bb) Die steuer(verfahrens)rechtliche, gestaltende Willenserklärung als Alternative	55
3) Einordnung der einzelnen Verzichts- und Rücknahmehandlungen in das Begriffspaar 'Prozeßhandlung - steuer(verfahrens)rechtliche Willenserklärung'	56
a) Klagerücknahme: Prozeßhandlung	56
b) Einspruchs- und Beschwerderücknahme: Steuer(verfahrens)rechtliche Willenserklärung	57
c) Verzicht auf Einspruch bzw. Beschwerde: Steuer(verfahrens)rechtlicher Antrag	58
d) Klageverzicht:	59
aa) Grundsätzlich Prozeßhandlung	59
bb) Ausnahme: Bei pauschalem "Rechtsbehelfs"verzicht	60
V. Wirksamkeitserfordernisse	62
A) Antragsbefugnis	62
1) Ursprüngliche Berechtigung	62
2) Abgeleitete Befugnis	63
a) Gesamtrechtsnachfolge	63
b) Singularsukzession	65
3) Ausübung durch Dritte	67
a) Auf Grund bestehender Vertretungsmacht	67
b) Vollmachtlose Vertretung	70
c) Handeln des Nichtberechtigten	72

B) Form	73
1) Schriftlichkeit und Erklärung zu Protokoll	73
a) Von Verzicht u n d Rücknahme	73
b) Einzelheiten	74
2) Eigenhändige Unterschrift	76
3) Ausdrücklichkeit	79
C) Antragsbehörde	79
D) Antragsfrist	82
E) Antragsinhalt	84
1) Eindeutigkeit	84
a) Hilfsweise: Auslegung und Umdeutung	85
b) Insbesondere bei Konkurrenz von Klage- und Revisionsrücknahme	88
2) Unzulässigkeit von Bedingungen	90
3) Ausschließlichkeit der Verzichtserklärung	92
VI. Wirksamkeit und Verbindlichkeit	94
A) Wirksamwerden	94
B) Eintritt der Bindungswirkung	94
C) Widerruf	95
VII. Berücksichtigung von Willensmängeln	98
A) Behandlung des Problems in Literatur und Recht- sprechung	98
B) Eigene Ansicht	100
1) Zulässigkeit und Form des Rückgriffs auf das Bürgerliche Recht	100
a) Geltung der den §§ 116 ff. BGB zugrunde liegenden allgemeinen Rechtsgedanken im öffentlichen Recht	100
b) Ihre Anwendbarkeit auf Rechtsbehelfs- verzicht und -rücknahme	102
c) Fehlen einer dem § 122 BGB entsprechen- den Vorschrift kein Hindernis	105
2) Bedürfnis zum Rückgriff auf die §§ 116 ff. BGB	106

a) Untauglichkeit spezifisch öffentlich-rechtlicher Institute	107
b) Widerruflichkeit der Erklärung als Ausnahme	108
c) Angemessenheit der privatrechtlichen Lösung im übrigen	108
C) Typen beachtlicher Willensmängel	109
1) Bewußtes Auseinandergehen von Wille und Erklärung	109
a) Mentalreservation	110
b) Scheinerklärung	110
c) Mangel der Ernstlichkeit	111
2) Irrtum, Täuschung, Drohung	111
a) Die auf den Erklärungsakt bezogene Fehlvorstellung	112
aa) Irrtum in der Erklärungshandlung (§ 119 Abs. 1 Alt. 2 BGB)	112
bb) Unrichtige Übermittlung der Erklärung	112
b) Inhaltsirrtum (§ 119 Abs. 1 Alt. 1 BGB)	113
aa) Verlautbarungsirrtum	113
bb) Irrtum über die Rechtsfolgen	114
cc) Identitätsirrtum	114
dd) Bewußte Unkenntnis	115
c) Eigenschaftsirrtum	115
d) Täuschung und Drohung	116
aa) Arglistige Täuschung	117
bb) Widerrechtliche Drohung	120
D) Geltendmachung der Willensmängel	122
E) Grenzen der Anfechtung	123
1) Beim Rechtsbehelfsverzicht: Grundsätzlich kein Erfolg ohne gleichzeitige Nachsichtgewährung bzw. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	123
2) Beweisschwierigkeiten in Bezug auf die Voraussetzungen	124

Literaturverzeichnis
=====

- | | |
|---|---|
| ARENS, Peter | Willensmängel bei Parteihandlungen im Zivilprozeß, Bad-Homburg-Berlin-Zürich 1968. |
| ARBEITSKREIS FÜR DIE REFORM DER REICHSABGABEN-ORDNUNG | Bericht über seine Tätigkeit, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, Bonn 1970. |
| BACHOF, Otto | Reflexwirkungen und subjektive Rechte im öffentlichen Recht, Gedächtnisschrift für W. Jellinek, S. 187 ff., München 1955. |
| --- | Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, Besprechung der Entscheidungen in Bd. 13 - 19, JZ 1966, 302 ff. |
| BADURA, Peter | Die mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakte mit belastender Auflage, JuS 1968, 103 ff. |
| BARSKE, Konrad | Ermittlungs- und Fürsorgepflicht des Finanzamts, NWB Fach 2, 2451 ff. |
| BAUMBACH-LAUTERBACH-ALBERS-HARTMANN | Zivilprozeßordnung, 34. Aufl., München 1976 |
| BAUMGÄRTEL, Gottfried | Wesen und Begriff der Prozeßhandlung einer Partei im Zivilprozeß, Köln-München 1972. |
| BECKER, Enno | Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930, mit Nachtrag 1931. |
| BECKER-BENDER | Fristen, BB 1953, 961 ff. |
| BECKER-RIEWALD-KOCH | Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München, 1963 bis 1968. |

- BETTERMANN, Karl-August Wesen und Streitgegenstand der verwaltungsgerichtlichen Anfechtungsklage, DVBl. 1953, 163 ff.
- Das Verwaltungsverfahren, VVDStRL. 17, 118 ff.
- Das erfolglose Vorverfahren als Prozeßvoraussetzung des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, DVBl. 1959, 308 ff.
- Die Unabhängigkeit der Gerichte und der gesetzliche Richter, sowie Der Schutz der Grundrechte in der ordentlichen Gerichtsbarkeit, in Bettermann-Nipperdey-Scheuner "Die Grundrechte", Bd. III, Teil 2, S. 523 ff., 778 ff., Berlin 1959.
- BINDOKAT, Heinz Zur Frage des Irrtums bei Prozeßhandlungen, NJW 1956, 516.
- BIRKHOLZ, Hans Rechtsbehelfe nach der FGO, FR 1967, 363 ff.
- BITTER, Georg Inhalt und Grenzen der Dispositionsmaxime im Verwaltungsstreitverfahren, BayVBl. 1958, 41 ff.
- BLÉNCKE, H. Treu und Glauben im Steuerrecht, NWB Fach 2, 2433 ff.
- BOETTCHER, Ruth Abgabenrecht als Teil des Verwaltungsrechts, StuW 1962, 1 ff.
- BONNER KOMMENTAR Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Hamburg 1950 ff.
- BRANDNER, Franz Das Verbot der Reformatio in Peius im Widerspruchsverfahren nach §§ 69 ff. VwGO, jur. Diss. München 1971.
- BRAUEL, Heinz Zur Änderung der Abgabenordnung durch die FGO, FR 1966, 278 ff.

- Zur Wirkung prozessualer Erklärungen von Gesamtschuldnern im steuerlichen Rechtsmittelverfahren, StuW 1961, 701 ff.
- BREIMANN, A. Der Verzicht auf Rechtsmittel und die Rechtsmittelrücknahme - ihre Wirksamkeit und Anfechtungsmöglichkeit, Die Steuerberatung 1960, 286 ff.
- BRUNS, Rudolf Zivilprozeßrecht, Berlin-Frankfurt 1968.
- BÜHLER, Ottmar Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung, Berlin-Stuttgart 1914.
- CLASEN Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Verwaltungsvorverfahrens als Voraussetzung des Verwaltungsgerichtsprozesses, NJW 1958, 861 f.
- CRISOLLI, Julius Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin 1933.
- DIECKMANN, Karl Die Verwaltungsgerichtsbarkeit in Preußen, Berlin 1926.
- DUDEN-LEXIKON 2. Aufl., Mannheim 1965.
- DÜRSCHKE, Georg Der Verzicht auf Rechtsbehelfe, NWB Fach 2, 1583 ff.
- EBELING, Fritz Zur Vollmacht in Steuersachen, StuW 1962, 261 ff.
- ECKARDT, W. Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb 1961/62, S. 77 ff.
- EDENHOFNER, S. Der Rechtsmittelverzicht im Steuerrecht, BlStA 1960, 161.
- ENNECCERUS-NIPPERDEY Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl, Tübingen 1960.

- ERBRECHT Die praktische Handhabung des vor-
zeitigen Rechtsmittelverzichts im
Besteuerungsverfahren, DStR 1953,
441 ff.
- ERMAN, Walter Handkommentar zur Bürgerlichen Ge-
setzbuch, 5. Aufl., Münster 1972.
- EYERMANN-FRÖHLER Verwaltungsgerichtsordnung, 6. Aufl.,
München 1974.
- FELIX, Günther Steuerrecht und Verwaltungsrecht, in
Gegenwartsfragen des Steuerrechts
(Festschrift für A. Spitaler), S.135
ff., Köln 1958.
- FLEINER, Fritz Institutionen des Deutschen Verwal-
tungsrechts, 8. Aufl., Tübingen 1928,
Neudruck Aalen 1960.
- FLUME, Werner Eigenschaftsirrtum und Kauf, Münster
1948.
- Allgemeiner Teil des Bürgerlichen
Rechts, 2. Bd.: Das Rechtsgeschäft,
2. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York
1975.
- FORSTHOFF, Ernst Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1.Bd.:
Allgemeiner Teil, 10. Aufl., München
1975.
- FRIEDLAENDER, Kurt Erläuterung zum Urteil des BFH vom
19.12.1958 (BStBl. 1959 III, 116),
StuW 1959, 341 ff.
- FRIEDRICHS, Karl Anfechtung von Streithandlungen,
ZZP 50, 82 ff.
- Streitverfahren, Berlin 1929.
- FÜRST, W./KELLNER, H. Verwaltungsstreitverfahren, Stutt-
gart-Düsseldorf 1967.
- GARBE, Friedrich Die Kostenregelung nach Erledigung
der Hauptsache, FR 1964, 214 f.

- GAST, Brigitte Zurücknahme von Rechtsmitteln im Steuerrecht, FR 1959, 31. f.
- Der Nachweis der Vollmacht im steuerlichen Rechtsmittelverfahren - unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsstellung der Anwälte, StuW 1960, 829 ff.
- Steuerliche Verfahrensnormen als Zweckmäßigkeitvorschriften, in Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, herausgegeben von Felix, Düsseldorf 1960.
- GAUL, Hans Friedhelm Willensmängel bei Prozeßhandlungen, AcP 172, 342 ff.
- GIERLING, Hans P. Widerruf und Anfechtung der Rechtsmittelrücknahmeerklärung im sozialgerichtlichen Verfahren, SGB 1957, 166 ff.
- GLEIM, Henning Das Vorverfahren der Verwaltungsgerichtsordnung, jur. Diss. Hamburg 1970.
- GÖRG-MÜLLER Finanzgerichtsordnung, Neuwied-Berlin 1966.
- GOLDSCHMIDT, James Der Prozeß als Rechtslage, Berlin 1925, Neudruck Aalen 1962.
- GRÄBER, Fritz Konkurrenz von Klagerücknahme und Rechtsmittelrücknahme, DStR 1967, 176 ff.
- GRUNSKY, Wolfgang Grundlagen des Verfahrensrechts, 2. Aufl., Bielefeld 1974.
- HAAKE, Rainer § 8 Abs. 1 und 2 Steueranpassungsgesetz (StAnpG) und § 120 Abs. 1 Satz 1 unter Berücksichtigung des § 330 Abs. 1 Satz 1 Rechtsabgabenordnung (AO), jur. Diss. Berlin 1969.

- | | |
|--------------------------|--|
| HABSCHEID, Walther | Der Rechtsmittelverzicht im Zivilprozeß, NJW 1965, 2369 ff. |
| HAHN, Wolfgang | Die Beschwerde im formellen Steuerrecht, jur. Diss. Erlangen-Nürnberg 1973. |
| HAMANN-LENZ | Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, v. 23. Mai 1949, 3. Aufl., Neuwied-Berlin 1970. |
| HAUBER, Bruno | Erlaß eines Zurücknahme- oder Änderungsbescheids (§ 94 AO) und Rücknahme des Rechtsbehelfs, DStR 1966, 355 ff. |
| HAUEISEN, Fritz | Der Verwaltungsakt im Lichte neuer Überlegungen, DÖV 1961, 121. |
| --- | Anmerkung zum Urteil des BVerwG v. 22.8.1962 - C 25.61 -, DVBl. 1962, 831 ff. |
| --- | Verwaltungsverfahren und verwaltungsgerichtliches Verfahren, DVBl. 1962, 881 ff. |
| --- | Unterschiede zwischen Verwaltungsverfahren und verwaltungsgerichtlichen Verfahren, DVBl. 1966, 773 ff. |
| HENCKEL, Wolfram | Prozeßrecht und materielles Recht, Göttingen 1970. |
| HENSEL, Albert | Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933. |
| HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER | Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 1. - 6. Aufl., Köln 1951/74. |
| JELLINEK, Georg | System der subjektiven öffentlichen Rechte, 2. Aufl., Tübingen 1919, Neudruck Aalen 1964. |
| JELLINEK, Walter | Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 1931, unveränd. Neudruck Bad Homburg-Berlin-Zürich 1966. |

- v. KALM Der Rechtsmittelverzicht, StuW 1949, 71 ff.
- KLEMP, Wolfram Öffentlich-rechtliche Willenserklärungen Privater im Steuerrecht, jur. Diss. Köln 1971.
- Die steuerrechtliche Willenserklärung, StuW 1972, 217 ff.
- KLEMP, Walter Zur Auslegung von Rechtsmittelerklärungen, DStR 1964, 1 ff.
- KLINGER, Hans Verwaltungsgerichtsordnung, 2. Aufl., Göttingen 1964.
- KOEHLER, Alexander Verwaltungsgerichtsordnung, Berlin-Frankfurt 1960.
- KORMANN, Karl System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, Berlin 1910, Neudruck Aalen 1962.
- KRAUSE, Peter Die Willenserklärungen des Bürgers im Bereich des öffentlichen Rechts, VerwArch 1970, 297 ff.
- KRÜGER, Hildegard Anm. zum BFH-Urteil v. 16.3.1961 (BStBl. 1961 III, 263), StRK AO § 248 R. 8.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, 3. Aufl. München 1973.
- KÜCHENHOFF, Günther Die öffentlich-rechtliche Willenserklärung der Privatperson, in Festschrift für Laforet, S. 317 ff., München 1952.
- Die öffentlich-rechtliche Willenserklärung nicht hoheitlicher Art, BayVB1. 1958, 325 ff.
- KÜHN-KUTTER Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 11. Aufl., Stuttgart 1974.
- KUPSCH, Werner Nachsichtgewährung bei Fristversäumnis im Steuerrecht, Düsseldorf 1960.

- LAMMERDING, J. Die Vollmacht im Steuerrecht, NWB
Fach 2, 2163 ff.
- LANG, Arno Untersuchungs- und Verhandlungsmaxi-
me im Verwaltungsprozeß, VerwArch
1961, 60 ff., 175 ff.
- LARENZ, Karl Allgemeiner Teil des Deutschen Bür-
gerlichen Rechts, 3. Aufl., München
1975.
- Methodenlehre der Rechtswissenschaft,
3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York
1975.
- LEHMANN-HÜBNER Allgemeiner Teil des Bürgerlichen
Gesetzbuches, 16. Aufl., Berlin 1966.
- LIMPRECHT, Harald Zulässigkeit des Verzichts auf Rechts-
mittel nach früherem Abgabenrecht und
Rechtsbehelfe nach jetzigem Abgaben-
recht vor Ergehen des Steuerbescheids,
jur. Diss. Würzburg 1969.
- LEXIKON DES RECHTS Neuwied-Berlin 1968.
- v. MANGOLDT-KLEIN Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl.,
Berlin-Frankfurt/M. 1964/74.
- MATTERN, Gerhard Steuerrecht und sonstiges Recht, NJW
1964, 617 ff.
- MAUNZ, Theodor Deutsches Staatsrecht, 20. Aufl.,
München 1975.
- MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Grundgesetz, Kommentar, 3. Aufl,
München 1968 ff.
- MAYER, Franz Verfahrensgrundsätze der Verwaltung,
BayVB1. 1960, 332 ff.
- Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl.,
Stuttgart-München-Hannover 1972.
- MEILICKE, Heinz Steuerrecht, Allgemeiner Teil, Berlin-
Frankfurt/M. 1965.

- MENGER, Christian-Friedrich System des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes, Tübingen 1954.
- Der Schutz der Grundrechte in der Verwaltungsgerichtsbarkeit, in Bettermann-Nipperdey-Scheuner "Die Grundrechte", Bd. III, Teil 2, S. 717 ff., Berlin 1959.
- MIDDEL, Dieter Öffentlich-rechtliche Willenserklärungen von Privatpersonen, Berlin 1971.
- MUGDAN, B. Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Bd. 1 und 2, Berlin 1899.
- v. MÜNCH u.a. Grundgesetz, Kommentar, Frankfurt/M., 1974.
- v. MUTIUS, Albert Das Widerspruchsverfahren der VwGO als Verwaltungsverfahren und Prozeßvoraussetzung, Berlin 1969.
- NEIDHARDT Der Rechtsmittelverzicht, DStZ 1940, 129 ff.
- OSWALD, Franz Praktische Fragen der Betriebsprüfung, StuW 1970, 83 ff.
- Duldungs- und Anscheinsvollmacht im Steuerrecht, NJW 1971, 1350 ff.
- Zur Pfändung des Erstattungsanspruchs aus dem Lohnsteuerjahresausgleich, MDR 1972, 1009 ff.
- PALANDT u.a. Bürgerliches Gesetzbuch, 35. Aufl., München 1976.
- PAULICK, Heinz Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts 2. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1972.
- PETERS-SAUTTER-WOLFF Kommentar zum Sozialgerichtsgesetz, 4. Aufl., Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz, 1958 ff.

- PLÜCKEBAUM Zur Wirkung des Motivirrtums auf die Rechtsbeständigkeit von Rechtsmittelverzicht und Rechtsmittelrücknahme, DStZ (A) 1959, 388 ff.
- PLÜCKEBAUM-MALITZKY Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer, 10. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1972.
- POPP, G. Nochmals: Rechtsmittelverzicht bei Abgabe der Umsatzsteuererklärung, DStZ (A) 1954, 79.
- REDEKER-v.OERTZEN Verwaltungsgerichtsordnung, 5. Aufl., Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1975.
- REUSS, Hermann Das Verwaltungsverfahren - psychologisch betrachtet, DÖV 1958, 656 ff.
- RÖSSLER, Gerhard Das Verböserungsverbot im finanzgerichtlichen Verfahren (ohne Feststellungsbescheide), DStZ (A) 1976, 211 ff.
- ROSENBERG-SCHWAB Zivilprozeßrecht, 11. Aufl., München 1974.
- RUOFF Unzulässige Einwirkung beim Rechtsmittelverzicht, BR 1952, 168.
- RUPP, Hans-Heinrich Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, Verwaltungsnorm und Verwaltungsrechtsverhältnis, Tübingen 1965.
- SCHEFOLD, Karl Zur Frage der Bindung des Steuerpflichtigen an vorzeitige Erklärungen des Verzichts auf Rechtsmittel, StuW 1949, 108 ff.
- v. SCHEURL, Albrecht Zusatzsteuer-Erstattung wegen Unwirksamkeit des Verzichts auf Bescheid und Rechtsmittel, DB 1959, 1177 ff.
- SCHICK, Walter Zur Bedeutung der Verwaltungsübung im Steuerrecht, DStR 1962/63, 671 ff.
- Der Beamte als Grundrechtsträger, ZBR 1963, 67 ff.

- Antragstatbestände, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Amtsermittlungssatz im Besteuerungsverfahren, StuW 1969, 361 ff.
- SCHMIDT-BLEIBTREU/KLEIN Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., Neuwied-Berlin 1973.
- SCHNEIDER Der Rechtsmittelverzicht, DStZ (A) 1954, 282 ff.
- SCHÖNKE-KUCHINKE Lehrbuch des Zivilprozeßrechts, 9. Aufl., Karlsruhe 1969.
- SCHUNCK-DE CLERCK Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 2. Aufl., Siegburg 1967.
- SIEBECKE, Friedrich F. Die mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakte, jur. Diss. Münster 1958.
- SIEGERT, Karl Die Prozeßhandlungen, ihr Widerruf und ihre Nachholung, Berlin 1929.
- SIDOW, Friedrich Wilhelm Die Vereinbarkeit der steuerlichen Mitwirkungspflichten mit dem GG, jur. Diss. Hamburg 1969.
- SOERGEL-SIEBERT Bürgerliches Gesetzbuch, 10. Aufl., Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1967 ff.
- SPANNER, Hans Empfiehlt es sich, den allgemeinen Teil des Verwaltungsrechts zu kodifizieren?, Verhandlungen des 43. Deutschen Juristen-Tages (1960), Bd. I, 2. Teil, Heft A.
- SPEICH, Günther Die Stellung des Rechtsnachfolgers im Steuerrecht, NWB Fach 2, 1859 ff.
- SPITALER, Armin Anm. zum BFH-Urteil v. 10.4.1969, BB 1959, 693.
- v. STAUDINGER, J. Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. I: Allgemeiner Teil, erläut. von F. Brändl und H. Coing, 11. Aufl., Berlin 1957;

- Bd. II: Recht der Schuldverhältnisse,
Teil 1c, erläut. von A. Werner und
H. Kaduk, 10./11. Aufl., Berlin 1967.
- STEIN, Friedrich Besprechung von K. Hellwig, Prozeß-
handlung und Rechtsgeschäft, in ZZP
41, 417 ff.
- STEIN-JONAS-POHLE Kommentar zur Zivilprozeßordnung,
19. Aufl., Tübingen 1972.
- STEINBACH, Hartmut Die Bindung des Antragstellers, RzW
1964, 200 f.
- STICH, Rudolf Die Verwirkung prozessualer Befugnis-
se im Verwaltungsstreitverfahren,
DVBl. 1956, 325 ff.
- Das Verwaltungshandeln, JuS 1964,
333 ff.
- STIER, Wilfried Der Rechtsmittelverzicht einer hand-
lungsfähigen Person, StuW 1962,
479 ff.
- STIER-SOMLO Sammlung preußischer Gesetze staats-
und verwaltungsrechtlichen Inhalts,
München 1934.
- STRICKRODT, Georg Das Steuerrechtsverhältnis in der
Sicht des Bundesfinanzhofs, DStR 1968,
652 ff.
- THEIS Verzicht auf Rechtsmittel, Rücknahme
von Rechtsmitteln, FR 1954, 19 f.
- THEIS, Horst Eberhard Das Widerspruchsverfahren nach der
VwGO, jur. Diss. Frankfurt/M. 1967.
- TIETGEN, Walter Anm. zum BVerwG-Urteil v. 14.5.63
(Bd. 16, 94), DVBl. 1963, 780 ff.
- TIPKE, Klaus Zur Reform der Reichsabgabenordnung,
Stellungnahme zum Reformentwurf,
FR 1970, 240 ff., 327 ff., 384 ff.,
412 ff., 479 ff., 533 ff., 582 ff.:
"Das Steuerrechtsverhältnis".
- Steuerrecht, systematischer Grundriß,
3. Aufl., Köln 1975.

- TIPKE-KRUSE Reichsabgabenordnung (ohne Steuer-
strafrecht), Steueranpassungsgesetz,
Finanzverwaltungsgesetz, Steuersäum-
nisgesetz, Verwaltungszustellungsge-
setz, Finanzgerichtsordnung, 7.Aufl.,
Köln 1965/75.
- ULE, Carl Hermann Zum Verhältnis von Zivilprozeß und
Verwaltungsprozeß, DVBl. 1954, 137 ff.
- Verwaltungsverfahren und Verwaltungs-
gerichtsbarkeit, DVBl. 1957, 597 ff.
- Verwaltungsprozeßrecht, Studienbuch,
5. Aufl., München 1971.
- UFFHAUSEN, Horst Die behördliche Betreuungspflicht in
der Rechtsprechung des Bundesgerichts-
hofs und des Bundesverwaltungsgerichts,
Juristen-Jahrbuch, Bd. 4 (1963/64),
192 ff.
- VOGEL, Klaus Verwaltungsrecht und allgemeines Ab-
gabenrecht, DVBl. 1962, 435 ff.
- VOLLKOMMER, Max Anm. zum BFH-Urteil v. 29.7.1969
(BStBl. 1969 III, 659), JZ 1970,
256 ff.
- VOSS, Achim Rechtsmittel-Verzicht oder -Rücknahme
und die "unzulässige Einwirkung",
FR 1957, 454 ff.
- v. WALLIS, Hugo Anm. zum BFH-Urteil v. 9.4.1975, DStZ
(A) 1975, 326.
- 25 Jahre Bundesfinanzhof, DStZ (A)
1975, 354 f.
- WERNER, Fritz Anm. zum BFH-Urteil v. 1.12.1954
(BStBl. 1955 III, 26), JZ 1955, 349.
- WESTERMANN, Harry Einheit und Vielfalt der Wertungen
in der Irrtumslehre, JuS 1964, 169 ff.

WILDE, Klaus Rüdiger	Der Verzicht Privater auf subjektive öffentliche Rechte, jur. Diss. Hamburg 1966.
WINDSCHEID, Bernhard	Lehrbuch des Pandektenrechts, 1. Bd., bearb. v. Th. Kipp, 9. Aufl., Frankfurt/M. 1906.
WOLFF, Hans J.	Verwaltungsrecht II, 3. Aufl., München 1970.
---	Verwaltungsrecht III, 3. Aufl., München 1973.
WOLFF-BACHOF	Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., München 1974.
ZIEMER/HAARMANN	Einspruch, Beschwerde und Klage in Steuersachen, Bonn 1967.
ZIEMER-BIRKHOLZ	Finanzgerichtsordnung, 2. Aufl., München 1970.
ZÖLLER, Richard	Zivilprozeßordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und Nebengesetzen, 11. Aufl., München 1974.

Wo zur Präzisierung erforderlich, ist der Name des Verfassers, Herausgebers etc. jeweils durch einen erläuternden Zusatz ergänzt. Die verwendeten Abkürzungen entsprechen der allgemeinen Übung; auf H. Kirchner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 2. Aufl., Berlin 1968, wird verwiesen.

Gesetzesmaterialien

=====

ENTWURF EINER
REICHSABGABENORDNUNG

Bericht des 11. Ausschusses über die Beratungen,
v. 18.11.1919, Drucksache Nr. 1460,
in Verhandlungen der verfassungsgebenden Nationalversammlung, Bd. 339.

ENTWURF EINER
FINANZGERICHTSORDNUNG
(FGO)

v. 2.8.1963, BT-Drucksache IV/1446,
in Verhandlungen des Dt. Bundestages,
Anlagen zu den stenographischen Berichten, Bd. 85.

ENTWURF EINER ABGABEN-
ORDNUNG (AO 1974)

v. 10.3.1971, BT-Drucksache VI/1982,
in Verhandlungen des Dt. Bundestages,
Anlagen zu den stenographischen Berichten, Bd. 148 (Regierungsentwurf).

ENTWURF EINER
ABGABENORDNUNG (AO 1977)

Bericht des Finanzausschusses zu dem von den Fraktionen der SPD, FDP eingebrachten Entwurf einer Abgabenordnung - Drucksache VII/76 -,
v. 6.11.1975, BT-Drucksache VII/4299,
in Verhandlungen des Dt. Bundestages,
Anlagen zu den stenographischen Berichten, Bd. 208 ff.

ABGABENORDNUNG (AO 1977)

v. 16.3.1976, BGBI. I, S. 613.

VERWALTUNGSRECHTSORDNUNG
FÜR WÜRTTEMBERG (EWWRO)

Entwurf eines Gesetzes mit Begründung, Stuttgart 1931, ergänzt 1936.

ENTWURF EINES VER-
WALTUNGSVERFAHRENSGE-
SETZES (VwVfG)

v. 21.9.1970, BT-Drucksache VI/1173,
in Verhandlungen des Dt. Bundestages,
Anlagen zu den stenographischen Berichten Bd. 181.

VERWALTUNGSVERFAHRENS-
GESETZ (VwVfG)

v. 25.5.1976, BGBI. I, S. 1253.

Rechtsprechungsübersicht

=====

A) Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit

Reichsfinanzhof (RFH)

24.1.1922	V A 282/21	Bd. 8, 157
18.1.1924	V A 395/23	Bd. 13, 211
1.7.1924	II A 329/24	StuW 1924, 854
24.9.1924	VI eB 314/24	StuW 1924, 1421
7.1.1925	VI eB 498/24	StuW 1925, 268
20.10.1925	II A 453/25	RStBl. 1926, 190
17.2.1926	VI A 79/26	Bd. 19, 30
12.3.1926	II A 96/26	Bd. 18, 298
6.5.1927	V A 46/27	Bd. 21, 189
26.10.1927	IV A 314/27	StRK AO 1919 § 238 R. 5
29.11.1927	II A 463/27	Bd. 22, 291
28.1.1930	VI A 14/30	RStBl. 1930, 158
30.5.1930	III A 363/30	StuW 1930, 1577
31.10.1930	III A 199/30	StuW 1931, 240
9.7.1931	VI A 1275/31	StuW 1932, 725
14.1.1932	VI A 1890/31	RStBl. 1932, 210
14.3.1933	VI A 195/33	RStBl. 1933, 349
4.7.1934	VI A 477/34	RStBl. 1934, 989
26.9.1935	VI A 671/35	RStBl. 1935, 1386
12.12.1935	VI A 855/35	RStBl. 1936, 4
8.1.1936	VI A 880/35	RStBl. 1936, 100
25.3.1936	VI A 39/36	RStBl. 1936, 406
13.5.1936	VI A 930/35	RStBl. 1936, 616
16.9.1936	VI A 662/36	RStBl. 1936, 993
30.9.1936	VI A 762, 763/36	RStBl. 1936, 994
24.6.1934	III A 26/37	Bd. 41, 303
22.12.1937	VI 730/37	RStBl. 1938, 73
24.8.1938	VI 527/38	RStBl. 1938, 897
5.4.1939	VI 157/39	RStBl. 1939, 651
26.7.1939	VI 386/39	RStBl. 1939, 946
6.5.1943	IV 174/42	RStBl. 1943, 433

Bundesfinanzhof (BFH)

30.5.1951	IV 277/50 U	BStBl. 1951 III, 138
3.8.1951	II 46/51	FR 1951, 373
12.9.1951	IV 135/51	BStBl. 1951 III, 192
3.7.1952	IV 192/52 U	BStBl. 1952 III, 241
30.7.1953	IV 524/52 U	BStBl. 1953 III, 288
10.11.1953	I 108/52 S	Bd. 58, 294
3.12.1953	IV 256/53 U	BStBl. 1954 III, 27
22.12.1953	V 159/53	StRK UStG § 13 R. 6
13.5.1954	IV 154/54 U	BStBl. 1954 III, 219
30.9.1954	V 14/54 U	BStBl. 1954 III, 351
27.1.1955	IV 281/54 U	BStBl. 1955 III, 92
13.7.1955	II 38/55 S	BStBl. 1955 III, 251
2.8.1955	I 186/54 U	BStBl. 1955 III, 331
14.12.1955	IV 256/53 U	BStBl. 1956 III, 27
31.1.1956	I 111/54 U	BStBl. 1956 III, 86
6.11.1956	I 235/54 U	BStBl. 1957 III, 7
4.12.1956	I 182/56 U	BStBl. 1957 III, 31
24.1.1957	IV 696-697/54 U	BStBl. 1957 III, 106
25.7.1957	IV 527/56 U	BStBl. 1957 III, 435
21.11.1957	IV 206/56 U	BStBl. 1958 III, 49
12.12.1957	IV 10/57 U	BStBl. 1958 III, 154
20.12.1957	V z 166/56 U	BStBl. 1958 III, 118
11.3.1958	IV 27/28 U	BStBl. 1958 III, 212
1.4.1958	I 171/57 U	BStBl. 1958 III, 285
8.8.1958	VI 137/57 U	BStBl. 1958 III, 409
18.12.1958	V 93/57 U	DB 1959, 588
19.12.1958	III 35/58 U	BStBl. 1959 III, 116
16.1./10.4.1959	VI 257/58 U	BStBl. 1959 III, 253
13.5.1959	IV 159/58 U	BStBl. 1959 III, 294
21.5.1959	IV 106/59 U	BStBl. 1959 III, 308
4.9.1959	III 404/58 U	BStBl. 1959 III, 473
22.1.1960	VI 175/59 U	BStBl. 1960 III, 178
1.7.1960	III 420/58	HFR 1961, 254
15.7.1960	VI 228/57 U	BStBl. 1960 III, 392
4.8.1960	IV 319/59 U	BStBl. 1960 III, 429
13.10.1960	IV 302/59 U	BStBl. 1960 III, 526
1.12.1960	IV 290/59	HFR 1962, 14
1.12.60/9.11.1961	IV 73/59 U	BStBl. 1962 III, 91

19.12.1960	VI 92/60 U	BStBl. 1961 III, 170
25.1.1961	VII 16/59 U	BStBl. 1961 III, 146
17.2.1961	VI 97/60	StRK AO § 94 R. 23
16.3.1961	IV 139/59 U	BStBl. 1961 III, 263
9.5.1961	I 237/60 S	BStBl. 1961 III, 445
26.5.1961	III 326/58 U	BStBl. 1961 III, 380
17.8.1961	IV 176/59 S	BStBl. 1962 III, 107
25.8.1961	IV 59/61 U	BStBl. 1961 III, 546
8.11.1961	II 206/59 U	BStBl. 1962 III, 42
11.1.1962	IV 153, 154/60	HFR 1962, 199
16.2.1962	III 31/60 U	BStBl. 1962 III, 241
5.6.1962	I 177, 178/60	HFR 1963, 84
22.6.1962	VI 49/61 S	BStBl. 1962 III, 386
6.7.1962	VI 299/61 U	BStBl. 1962 III, 355
11.10.1962	IV 223, 258/60	HFR 1963, 88
22.11.1962	V 79/60 U	BStBl. 1963 III, 51
10.5.1963	III 364/61 U	BStBl. 1963 III, 412
23.8.1963	VI 150/62 U	BStBl. 1963 III, 489
13.9.1963	III 370/61 U	BStBl. 1963 III, 517
29.10.1963	VI 266/61 U	BStBl. 1963 III, 597
7.11.1963	V 27/61 U	BStBl. 1964 III, 37
8.11.1963	III 127/61	HFR 1964, 97
13.12.1963	IV 301/60	HFR 1964, 171
5.3.1964	IV 133/63 S	BStBl. 1964 III, 311
17.3.1964	I 345/61 U	BStBl. 1964 III, 343
9.7.1964	IV 353/62	HFR 1965, 76
10.7.1964	III 120/61 U	BStBl. 1964 III, 590
23.7.1964	V 227/60	HFR 1965, 184
1.10.1964	V 23/62	HFR 1965, 322
15.10.1964	VI 175/63 U	BStBl. 1965 III, 86
28.10.1964	I 347/62 U	BStBl. 1965 III, 332
11.11.1964	I 330/62 U	BStBl. 1965 III, 70
10.12.1964	I 398, 399/62	HFR 1965, 232
21.1.1965	V 128/62	HFR 1965, 376
28.4.1965	II 9/62 U	BStBl. 1965 III, 422
29.6.1965	I 327/62 U	BStBl. 1965 III, 601
12.10.1965	I 385/62 U	BStBl. 1965 III, 721
20.9.1966	VI R 107/66	BStBl. 1966 III, 680
28.10.1966	IV 315/64	BStBl. 1966 III, 681

10.11.1966	V R 46/66	BStBl. 1967 III, 5
11.1.1967	I 78/65	BStBl. 1967 III, 208
20.1.1967	VI 371/65	BStBl. 1967 III, 380
24.2.1967	VI R 314/66	BStBl. 1967 III, 294
3.3.1967	III R 136/66	BStBl. 1967 III, 225
17.7.1967	GrS 1/66	BStBl. 1968 II, 344
28.9.1967	V R 62/67, 107/67 V B 23/67, 36/67	BStBl. 1968 II, 63
12.10.1967	V B 33/67	BStBl. 1968 II, 98
5.12.1967	III B 41/67	BStBl. 1968 II, 202
13.2.1968	GrS 5/67	BStBl. 1968 II, 365
15.2.1968	V B 46/67	BStBl. 1968 II, 413
21.2.1968	I B 56/67	BStBl. 1968 II, 414
23.2.1968	VI R 35/67	BStBl. 1968 II, 352
7.3.1968	IV R 278/66	BStBl. 1968 II, 496
28.3.1968	V 117/65	BStBl. 1968 II, 425
19.4.1968	III B 85/67	BStBl. 1968 II, 473
25.4.1968	VI B 47/67	BStBl. 1968 II, 608
21.6.1968	III B 26/66	BStBl. 1968 II, 742
21.6.1968	III B 36/67	BStBl. 1968 II, 589
25.7.1968	V B 8/68	BStBl. 1968 II, 660
26.9.1968	IV 118/64	BStBl. 1969 II, 52
25.10.1968	III 142/65	BStBl. 1969 II, 167
21.3.1969	VI R 208/67	BStBl. 1969 II, 520
25.4.1969	III 127/65	BStBl. 1969 II, 622
2.5.1969	III R 123/68	BStBl. 1969 II, 438
8.7.1969	II R 108/66	BStBl. 1969 II, 733
16.7.1969	I R 81/66	BStBl. 1970 II, 15
29.7.1969	VII R 92/68	BStBl. 1969 II, 659
29.8.1969	III R 86/68	BStBl. 1970 II, 89
16.1.1970	VI R 165/69	BStBl. 1970 II, 327
21.10.1970	I R 81,82,92-94/68	BStBl. 1971 II, 30
26.10.1970	IV 101/65	BStBl. 1971 II, 105
28.10.1970	I R 72/68	BStBl. 1971 II, 26
8.12.1970	VII K 8/68	BStBl. 1971 II, 204
15.1.1971	III R 127/69	BStBl. 1971 II, 397
5.3.1971	VI R 184/68	BStBl. 1971 II, 461
1.4.1971	IV R 208/69	BStBl. 1971 II, 689

14.7.1971	I R 60/71	BStBl. 1972 II, 180
21.7.1971	II R 6/71	BStBl. 1972 II, 125
11.8.1971	VIII 7/65	BStBl. 1972 II, 2
24.11.1971	I R 116/71	BStBl. 1972 II, 95
19.1.1972	II B 26/69	BStBl. 1972 II, 352
15.6.1973	VI R 400/69	BStBl. 1973 II, 784
12.9.1973	II R 90/72	BStBl. 1974 II, 171
17.10.1973	II R 166/71	BStBl. 1974 II, 218
5.11.1973	GrS 2/72	BStBl. 1974 II, 242
7.8.1974	II R 169/70	BStBl. 1975 II, 194
19.9.1974	IV R 24/74	BStBl. 1975 II, 199
5.2.1975	II B 29/74	DB 1975, 963
5.3.1975	II R 159/73	BB 1975, 819
21.3.1975	VI R 238/71	BStBl. 1975 II, 669
9.4.1975	I R 55/73	DStZ (A) 1975, 326
15.5.1975	V R 84/70	HFR 1976, 13
23.5.1975	VI R 54/73	BStBl. 1975 II, 715
11.7.1975	III R 124/74	BStBl. 1975 II, 714

Finanzgerichte

FG Berlin

1.4.1970	III 133/69	EFG 1970, 401
14.8.1970	III 16/70	EFG 1971, 90
28.5.1971	III 71/71	EFG 1971, 615

FG Bremen

6.7.1973	II 151/68 e.A.	EFG 1973, 498
----------	----------------	---------------

FG Düsseldorf

3.10.1956	III 50/55 Verk.	EFG 1957, 59
26.10.1961	VI 8/60 AO	EFG 1962, 269
28.5.1963	IV 22, 23/63 Z	EFG 1963, 577
24.6.1964	V 36/64 E	EFG 1964, 561
16.10.1968	VIII 267/67 E	EFG 1969, 88
2.12.1970	VIII 168/70 E	EFG 1971, 142

FG Hamburg

15.6.1960	III 19/59	DB 1960, 901
27.9.1967	III 127/67	EFG 1968, 288

15.10.1969	III 174/67 (VI)	EFG 1970, 41
29.8.1974	I 139/73	EFG 1975, 34
25.2.1975	III 146/74	EFG 1975, 322
26.11.1975	VI 98/75	EFG 1976, 253

Hessisches FG

15.5.1956	I 692/55	EFG 1956, 323
31.5.1968	I 1224/67	EFG 1969, 52
22.2.1974	VIII b167/71	EFG 1974, 435

FG Karlsruhe

8.7.1960	I 79/60	EFG 1960, 470
----------	---------	---------------

FG München

18.12.1951	II 138, 139/51	DStR 1952, 184
4.7.1966	I 163/66	EFG 1966, 467
1.2.1968	II(VI) 143-144/65	EFG 1968, 304
30.7.1969	III 271/66 Gew	EFG 1970, 84
7.4.1970	I (VII) 66/68	EFG 1970, 468
26.8.1970	I 211/70(I 277/69)	EFG 1971, 86
19.11.1970	IV 14/68	EFG 1971, 236
27.2.1975	IV 17/72	EFG 1975, 447

FG Münster

30.9.1969	VII - II 1911/68 G	DStZ (E) 1970, 18
25.1.1973	V 1630/72 L	EFG 1973, 278
9.5.1974	V 574/74 A	EFG 1974, 531
12.11.1975	V 1240/74 U	EFG 1976, 311

Niedersächsisches FG

6.10.1964	VIII 188-191/63	EFG 1965, 194
29.6.1965	IV 25-27/65	EFG 1965, 611
28.9.1965	V 83/65	EFG 1966, 246
10.8.1966	VII 121/66	EFG 1966, 513

FG Nürnberg

18.7.1957	III 64-69/56	DStZ (E) 1958, 31
25.7.1958	IV 171/56	EFG 1959, 81

29.10.1959	I 225, 226/59	EFG 1960, 123
26.6.1961	I 121/61	EFG 1962, 130

FG Rheinland-Pfalz

6.7.1966	II 104/65	EFG 1966, 416
8.10.1968	II 87/68	EFG 1969, 101
15.4.1970	III 100/69	EFG 1970, 527
1.3.1972	III 135/70	EFG 1972, 295

FG Schleswig-Holstein

19.12.1958	III 204-207/58	EFG 1959, 221
23.1.1959	III 244/58	EFG 1959, 184
5.10.1966	II 229/64	EFG 1967, 187
8.8.1967	II 165-166/64	EFG 1967, 573
7.8.1973	III 23/73	EFG 1973, 551
14.10.1975	III 110/75	EFG 1976, 94

FG Stuttgart

27.1.1959	III 717/58	DStZ (E) 1959, 400
27.1.1959	III 824-929/58	DStZ (E) 1959, 437
29.5.1974	V 207/73	EFG 1974, 495
29.5.1974	V 21/74	EFG 1974, 480

B) Sonstige Entscheidungen

Reichs- bzw. Bundesgerichte

Reichsgericht - in Zivilsachen (RGZ)

8.2.1902	Rep. I 348/01	Bd. 50, 191
24.2.1909	V 262/08	JW 1909, 214
19.2.1915	Rep. III 406/14	Bd. 86, 245
30.4.1925	IV 562/24	Bd. 111, 5
23.12.1930	III 61/30	HRR 1931, Nr. 858
29.10.1931	VI 231/31	Bd. 134, 43
13.11.1931	III 374/30	Bd. 134, 162
28.11.1932	IV B 4/32	Bd. 139, 45
5.2.1935	III 221/34	Bd. 147, 36
22.2.1935	V B2/35	Bd. 146, 308
19.3.1936	IV 290/35	Bd. 150, 392

15.5.1936	GSZ 2/36-V 62/35	Bd. 151, 82
10.11.1936	VII 97/36	Bd. 153, 65

Reichsgericht - in Strafsachen (RGSt)

2.7.1883	Rep. 1489/83	Bd. 9, 38
5.6.1930	II 376/29	Bd. 64, 229

Bundesverfassungsgericht (BVerfG)

17.3.1959	1 BvL 5/57	Bd. 9, 194
19.2.1963	1 BvR 610/62	Bd. 15, 288
6.6.1967	2 BvR 375, 53/60, 18/65	Bd. 22, 49

Bundesarbeitsgericht (BAG)

18.12.1964	5 AZR 109/64	NJW 1965, 1041
27.8.1970	2 AZR 519/69	NJW 1971, 639

Bundesgerichtshof - in Zivilsachen (BGHZ)

24.1.1952	III ZR 196/50	Bd. 4, 329
15.2.1954	IV ZB 1/54	Bd. 12, 284
14.7.1954	II ZR 190/53	LM Nr. 9 zu § 123 BGB
8.10.1954	I ZR 42/53	LM Nr. 10 zu § 123 BGB
4.4.1957	VII ZR 283/56	BB 1957, 730
13.5.1957	II ZR 56/56	JZ 1957, 710
27.5.1957	VII ZR 223/56	Bd. 24, 297
26.11.1957	VII ZR 70/57	NJW 1958, 338
7.7.1960	VIII ZR 215/59	LM Nr. 10 zu § 209 BGB
8.7.1960	IV ZB 201/60	Bd. 33, 73
27.1.1965	VIII ZR 11/63	NJW 1965, 965
28.10.1965	Ia ZB 11/65	NJW 1966, 1077
7.10.1971	IX ZR 101/67	Warn. 1971, Nr. 200

Bundesgerichtshof - in Strafsachen (BGHSt)

11.10.1955	6 StR 289/54	Bd. 8, 174
------------	--------------	------------

Bundespatentgericht (BPatGer)

3.12.1963	4 W 70/63	NJW 1964, 615
-----------	-----------	---------------

Bundessozialgericht (BSG)

6.4.1960	11/9 RV 214/57	MDR 1960, 617
----------	----------------	---------------

XXIX

22.11.1968	3 RK 3/66	DVB1. 1969, 372
21.7.1972	6 RKa 31/68	NJW 1972, 2280

Bundesverwaltungsgericht (VerwG)

8.4.1954	I C 59/53	Bd. 1, 103
14.12.1955	V C 138/55	Bd. 3, 56
8.2.1957	IV C 318/56	NJW 1957, 1374
3.6.1958	V C 311/57	DÖV 1958, 737
5.6.1959	VII C 83/57	Bd. 8, 329
15.6.1959	Gr.Sen. 1/58	Bd. 10, 1
14.10.1959	IV C 420/58	Bd. 9, 219
28.1.1960	I A 17/57	DVB1. 1960, 601
6.5.1960	VII C 57/59	Bd. 10, 274
3.7.1961	VIII B 48/60	DVB1. 1961, 827
27.10.1961	VI B 2, 7/61	Bd. 13, 141
21.12.1961	I C 2/60	NJW 1962, 757
4.6.1962	IV C 38/62	Bd. 14, 209
14.5.1963	VII C 40/63	Bd. 16, 94
12.6.1963	VII C 27/62	BStBl. 1963 I, 794
22.11.1963	IV C 76/63	Bd. 17, 166
30.6.1964	IV C 105/63	BVB1. 1964, 874
10.6.1965	II C 195/62	Bd. 21, 217
14.2.1966	IV B 140/65	HFR 1966, 331
20.1.1967	VII C 191/64	DÖV 1967, 786
21.3.1967	VIII C 73/66	Bd. 26, 297
8.2.1968	II C 41/66	VerwRspr. 19, 723
31.8.1970	III C 144/69	WM 1970, 1266
26.4.1974	VII C 30/72	BStBl. 1975 II, 317
25.4.1975	VI C 21/74	HFR 1976, 128

Gerichte der Länder

Bayerischer Verfassungsgerichtshof (BayVerfGH)

1.12.1964	Vf. 49 VI/63	BayVB1. 1965, 97
-----------	--------------	------------------

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof (BayVGH)

17.5.1950	18 III/49	DVB1. 1951, 516
5.4.1967	20 IV/66	VerwRspr. 19, 374

VGH Baden-Württemberg

6.2.1974	III 557/72	BadWürttVerw Praxis 1974, 133
----------	------------	----------------------------------

Hessischer VGH

19.1.1949	OS 95/48	DV 1949, 501
-----------	----------	--------------

LVG Hamburg

22.9.1954	VIIIb VG L 395/54	NJW 1955, 199
14.1.1955	IXa VG L 875/54	DVB1. 1955, 265

OVG Münster

3.4.1952	IV A 543/51	VerwRspr. 5, 157
12.12.1956	III A 935/56	DÖV 1957, 865
24.9.1962	V A 481/62	NJW 1963, 732

OVG Rheinland-Pfalz

1.12.1969	6 A 13/69	KStZ 1970, 96
-----------	-----------	---------------

OLG Bremen

10.9.1954	Ws 215/54	JZ 1955, 680
6.1.1956	UW 52/55	NJW 1956, 1037

OLG Düsseldorf

19.9.1947	5 U 196/47	SJZ 1948, 459
-----------	------------	---------------

OLG Frankfurt

12.12.1962	6 U 23/61	NJW 1963, 112
------------	-----------	---------------

OLG Hamm

9.2.1968	15 W 44/68	OLGZ 1968, 317
----------	------------	----------------

I. Einleitung

=====

Ein Blick auf die Rechtsbehelfsstatistik ¹⁾ von 10 zufällig ausgewählten bayerischen Finanzämtern ²⁾ für das ebenso willkürlich herausgegriffene Jahr 1972 zeigt folgendes Bild:

FA	Insgesamt erledigte Einsprüche	Art der Erledigung					
		Zurücknahme	v.H.der Erledigungen	§ 94 AO	v.H.der Erledigungen	EE	v.H.der Erledigungen
A	539	102	18,9	420	77,9	17	3,2
B	289	82	28,4	197	68,2	10	3,5
C	420	116	27,6	265	63,1	39	9,3
D	1.509	363	24,1	930	61,6	216	14,3
E	813	144	17,7	597	73,4	72	8,9
F	424	92	21,7	309	72,9	23	5,4
G	3.351	777	23,2	2.224	66,4	350	10,4
H	5.012	1.249	24,9	3.407	68,0	356	7,1
I	2.933	562	19,2	2.240	76,4	131	4,5
K	1.708	462	27,0	1.126	66,0	120	7,0
Durchschnitt		---	23,3	---	69,4	---	7,4

Die Zurücknahmen betrugen demnach immerhin knapp ein Viertel aller E i n s p r u c h s erledigungen. Daß dieser Anteil insgesamt gesehen, sogar noch höher, nämlich mit gut 30 % anzusetzen sein dürfte, wird deutlich, wenn man die Werte

-
- 1) Der Begriff Rechtsbehelf wird dabei in einem weiteren, die Revision einschließenden, Sinne verwendet als im Verlauf dieser Arbeit; dazu unten, Seite 5 ff.
 - 2) Eine zusammengefaßte Übersicht liegt nach Auskunft des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen leider nicht vor, ist hier allerdings letztlich auch entbehrlich.

eines längeren - damit die unvermeidlichen Schwankungen ¹⁾ besser kompensierenden - Vergleichszeitraums und anderer Bereiche in die Betrachtung einbezieht, konkret z.B. die der Verkehrsteuern ²⁾ der Jahre 1966 bis 1970 ³⁾:

Jahr	Insgesamt erledigte Einsprüche	Art der Erledigung					
		Zurücknahme	v.H.der Erledigungen	§ 94 AO	v.H.der Erledigungen	EE	v.H.der Erledigungen
1966	328.254	81.556	24,8	217.818	66,4	28.880	8,8
1967	336.733	83.401	24,8	223.749	66,4	29.583	8,8
1968	344.379	90.367	26,2	223.367	64,9	30.645	8,9
1969	601.971	297.238	49,4	271.410	45,1	33.323	5,1
1970	538.992	198.383	36,8	308.135	57,1	32.474	6,1
Durchschnitt		---	32,4	---	60,0	---	7,6

Ähnlich liegen die Verhältnisse schließlich auch bei den **K l a g e r ü c k n a h m e n**, deren Zahl sich beispielsweise in Bayern von 1966 bis 1973 auf durchschnittlich 767 ⁴⁾ belief, was rund 31 % der jeweils eingelegten Klagen entspricht ⁵⁾.

Die Häufigkeit von **E i n s p r u c h s-** und **K l a g e v e r z i c h t** ist offiziell nirgends festgehalten. Zumindest für den sog. vorzeitigen Rechtsbehelfsverzicht im Zusammenhang mit

-
- 1) Deren vielfältige Ursachen an dieser Stelle zwangsläufig dahingestellt bleiben müssen.
 - 2) Über die verschiedenen Arten und Einteilungsmöglichkeiten der Steuern, vgl. z.B. Tipke-Kruse, § 1 AO, Anm. 19 ff. und das dort genannte umfangreiche Schrifttum.
 - 3) Mitgeteilt vom Bundesministerium der Finanzen.
 - 4) Ermittelt nach den Angaben des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen.
 - 5) Bei den Amts- und Landgerichten waren es 1970 lt. Rosenberg-Schwab, § 131 I, dagegen nur ca. 13 %!

der Abgabe der USt-Jahreserklärungen liefern jedoch die Beobachtungen ¹⁾ der zuständigen Veranlagungsstellen vage Anhaltspunkte: Danach wird heute schätzungsweise nur noch in etwa 5 von hundert Fällen von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

Obige Feststellungen scheinen in einem gewissen Widerspruch zu stehen zu der Zahl der bekanntgewordenen einschlägigen Gerichtsentscheidungen ²⁾, die sich, gemessen an der Rücknahmequote, relativ niedrig, bezogen auf die Bedeutung des Verzichts hingegen bemerkenswert hoch ausnimmt. Daraus in irgendeiner Richtung verbindliche Schlüsse auf die "Problemträchtigkeit" ziehen zu wollen, wäre allerdings schon deshalb verfehlt, weil erfahrungsgemäß lediglich ein Bruchteil der eventuellen Streitigkeiten in einen (Finanz-) Prozeß mündet, das Gros aber anderweitig ein Ende findet - und zwar sehr häufig durch Nachgeben seitens des Steuerbürgers. Dabei spielt nicht zuletzt gerade die Unsicherheit über Voraussetzungen, Umfang, Wirkung, Rechtsnatur etc. der genannten Handlungen selbst eine wesentliche Rolle.

Hier in bescheidenem Maße und ohne Anspruch auf Vollständigkeit zur Klärung beizutragen, soll mit der vorliegenden Arbeit versucht werden ³⁾.

1) Seit der Umstellung auf EDV hauptsächlich wohl der Prozentsatz der manuell zu fertigenden Bescheide.

2) Im folgenden jeweils an geeigneter Stelle zitiert.

3) Obwohl die am 1.1.1977 in Kraft tretende Abgabenordnung v. 16.3.1976 (AO 1977), BGBl. I, S. 613, insoweit die bestehende Rechtslage nicht nachhaltig verändert, wird, wo veranlaßt, auch auf sie näher eingegangen, stets aber wenigstens der betreffende neue Paragraph angeführt.

II. Begriffsbestimmungen

A) Steuerstreit

Der Begriff des Steuerstreits im hier verwendeten Sinne umfaßt sowohl das nunmehr in der Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 6.10.1965 ¹⁾ zusammengefaßte gerichtliche als auch das in den §§ 228 bis 259 Abgabenordnung (AO) ²⁾ geregelte aussergerichtliche Verfahren.

Die Bildung eines derartigen gemeinsamen Oberbegriffs erscheint geboten im Interesse einer sprachlich leichteren Handhabung und größeren Vielfalt; ihre Rechtfertigung erfährt sie aus der Erkenntnis, daß beide vom Gesetzgeber zur Gewährleistung eines insgesamt möglichst lückenlosen Rechtsschutzes ³⁾ zur Verfügung gestellten Verfahren - ungeachtet ihrer eventuellen Zugehörigkeit zu verschiedenen Bereichen der staatlichen Gewalt ⁴⁾ - wesentlich durch das Moment der Uneinigkeit, der widerstreitenden Auffassungen zwischen den Beteiligten über ein konkretes steuerliches Rechtsverhältnis bestimmt sind ⁵⁾. Unter Überbetonung gewisser Ähnlichkeiten auch in der äußeren Form deswegen aber gleich nur noch einheitlich von (Steuer-) Verwaltungsstreitverfahren zu sprechen, geht jedoch nicht an, da dieser Begriff, wo er heute überhaupt noch Verwendung findet, entsprechend der ihm insbeson-

1) BGBl. I, S. 1477 - in Kraft getreten am 1.1.1966 (§ 184 Abs. 1 Satz 1 FGO).

2) Nach Aufhebung der §§ 228 bis 324 RAO v. 22.5.1931 eingefügt durch § 162 Nr. 40 FGO. Ihnen entsprechen die §§ 347 bis 368 AO 1977.

3) Wobei die anderen Funktionen, insbesondere des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens, nämlich (Selbst-) Kontrolle der Verwaltung und Entlastung der Steuergerichte, selbstverständlich nicht übersehen werden dürfen; vgl. z.B. Tipke-Kruse, vor §§ 228-258 AO.

4) In Betracht kommen insoweit die Exekutive und die Judikative.

5) Ein von vorneherein bestehender Gegensatz zwischen den Interessen der Verwaltung und denen des Bürgers läßt sich dagegen generell wohl nicht voraussetzen; näher unten, Seite 100 f.

dere im preußischen Verwaltungsrecht zukommenden Bedeutung¹⁾ ausschließlich das gesetzlich geregelte Verfahren vor einem (unabhängigen) Gericht bezeichnet²⁾.

B) Rechtsbehelf

Unter einem Rechtsbehelf ist zunächst ganz allgemein die in Form eines subjektiven öffentlichen Rechts³⁾ kraft Gesetzes eröffnete Möglichkeit zu verstehen, zur weiteren Verfolgung und etwaigen Durchsetzung eines tatsächlich bestehenden oder auch nur vermeintlichen Rechts, eine Nachprüfung eines bestimmten Verhaltens einer Verwaltungsbehörde sowie einer gerichtlichen Entscheidung in einem gesetzlich geordneten Ver-

1) Vgl. §§ 61 bis 114 des Preußischen Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltung (LVG) vom 30.7.1885 - GS. Seite 195. Dabei ist aber zu beachten, daß die Verwaltungsbehörde in den unteren Instanzen - Kreisausschuß, Bezirksausschuß - selbst als "Gericht" handelte (§ 54 LVG) und erst in der Revisionsinstanz mit dem Oberverwaltungsgericht ein im heutigen Sinne unabhängiger Spruchkörper tätig wurde; zu den Einzelheiten z.B. Dieckmann, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit in Preußen, Berlin 1926; Friedrichs, Streitverfahren, Berlin 1929.

Die Finanzgerichtsbarkeit jener Zeit wies ganz ähnliche Züge auf: Als mit den Verwaltungsgerichten vergleichbare Rechtsmittelinstanz waren für jeden Regierungsbezirk die im Zuge der Miquel'schen Steuerreform (vgl. §§ 40 ff. Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24.6.1891) aus den früheren Bezirkskommissionen hervorgegangenen sog. Berufungskommissionen eingerichtet und mit Finanzbeamten und Laienmitgliedern besetzt; gegen deren Entscheidung konnte schließlich das OVG auch in Steuerangelegenheiten angerufen werden. Dazu und zur Situation nach Inkrafttreten der RAO 1919, vgl. Becker-Riewald-Koch, FGO, Vorbem. 1; Hübschmann-Hepp-Spitaler, FGO, Einf. Anm. 9 ff.; Ziemer-Birkholz, FGO, Einl. Rdn. 1 ff. - jeweils mit weit. Nachweisen.

2) W. Fürst/H. Kellner, Verwaltungsstreitverfahren, Stuttgart/Düsseldorf 1967; ferner Hensel, Steuerrecht, S. 170; Ule, DVBl. 1957, 597.

3) Subjektives öffentliches Recht als "Befähigung des Einzelnen, Rechtsnormen im individuellen Interesse in Bewegung zu setzen", so Klemp, S. 18, in Anlehnung an G. Jellinek, System, S. 51 - als "rechtliches Können, welches auf die Durchsetzung eines von der Rechtsordnung anerkannten und geschätzten Gutes oder Individualinteresses gerichtet ist", wie Klemp, S. 19, unter Hinweis auf W. Jellinek, Verwaltungsrecht, S. 201; G. Jellinek, aaO, S. 44; Bühler, S. 161; Bachof, Gedächtnisschrift, S. 292, formuliert.

fahren 1) herbeizuführen 2).

In dieser Allgemeinheit auf den wie vorstehend abgegrenzten Bereich des Steuerstreits angewendet bedeutet das, daß - von den formlosen 3) einmal abgesehen - in die weiteren Überlegungen praktisch alle in der AO und der FGO vorgesehenen Rechtsbehelfe einbezogen werden müßten, die außergerichtlichen - Einspruch 4), (Verwaltungs-)Beschwerde 5), Erinnerung 6), Antrag auf Nachsichtgewährung 7), Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gem. § 242 AO und § 69 Abs. 2 FGO - ebenso wie die gerichtlichen, nämlich Klage 8), Revision 9), Beschwerde 10), Anrufung der gerichtlichen Entscheidung 11), Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 56 FGO, Antrag auf mündliche Verhandlung nach Ergehen eines Vorbescheids (§ 90 Abs. 3 FGO), Antrag auf Erlaß einer einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO bzw. auf gerichtliche Entscheidung (Erinnerung: §§ 148 12), 149 FGO), Antrag auf Aus-

-
- 1) Das deshalb selbstverständlich aber noch nicht bereits förmlich ausgestaltet zu sein braucht, wie Ziemer-Birkholz, § 44 FGO, Rdn. 4, zutreffend feststellen.
 - 2) Ziemer-Birkholz, aaO; Birkholz, FR 1967, 363 - ähnlich Becker-Riewald-Koch, § 115 FGO, Anm. 1; Eyermann-Fröhler, § 58 VwGO, Rdn. 3; Koehler, § 58 VwGO, II 2; Peters-Sautter-Wolff, § 84 SGG, Anm. 3; Lexikon des Rechts, Teil XI (Verwaltungsrecht), Stichwort "Rechtsbehelfe"; Duden-Lexikon, Stichwort "Rechtsbehelfe"; vgl. auch Baumbach-Lauterbach-Albers-Hartmann, Grundz. § 511 ZPO, Anm. 1A; Niedersächs. FG, v. 6.10.64, EFG 1965, 194.
 - 3) Gegenvorstellung, Dienstaufsichtsbeschwerde - dazu z.B. Tipke-Kruse, § 46 AO, Anm. 4; Ziemer-Birkholz, §§ 44 FGO, Rdn. 7; Birkholz, FR 1967, 363.
 - 4) § 229 AO (348 AO 1977).
 - 5) § 230 AO (349 AO 1977).
 - 6) §§ 257 Abs. 1 AO.
 - 7) § 86 AO (110 AO 1977).
 - 8) §§ 40 40 f. FGO.
 - 9) § 115 FGO.
 - 10) § 128 FGO.
 - 11) §§ 255 Abs. 3; 257 Abs. 2 AO.
 - 12) Aufgehoben durch Art. 4 § 2 Nr. 2 KostÄndG 1975 (siehe jetzt § 4 KGK).

setzung der Vollziehung gem. § 69 Abs. 3 FGO oder auf Wiederherstellung der hemmenden Wirkung eines Verwaltungsaktes (§ 69 Abs. 4 S. 3 FGO), Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 154 FGO). Damit würde aber zweifellos der Rahmen der vorliegenden Arbeit gesprengt; eine Einengung des Rechtsbehelfsbegriffs speziell für deren Zwecke ist daher unumgänglich.

Gelegenheit hierzu bietet vor allem die Ausklammerung der sog. außerordentlichen Rechtsbehelfe, d.h., derjenigen der eingangs erwähnten Rechtsschutzmöglichkeiten, die auch noch nach Eintritt der Bestands- bzw. Rechtskraft ¹⁾ der nicht akzeptierten behördlichen bzw. gerichtlichen Entscheidung ergriffen werden können ²⁾.

Für den weiteren Fortgang dieser Untersuchung auszuschneiden sind von den danach noch verbleibenden ferner die Erinnerung an das Finanzamt ³⁾ sowie die in Übereinstimmung mit der Terminologie des allgemeinen Prozeßrechts nunmehr auch hier einschränkend als Rechtsmittel zu bezeichnenden Rechtsbehelfe gegen gerichtliche Entscheidungen ⁴⁾, insbesondere

1) Dazu auch Seite 29, Fn. 1.

2) Lexikon des Rechts, Teil XI (Verwaltungsrecht), Stichwort "Rechtsbehelfe".
Von den außergerichtlichen Rechtsbehelfen fallen darunter: der Antrag auf Vollziehungsaussetzung und der auf Nachsichtgewährung, von den gerichtlichen: der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, auf Aussetzung der Vollziehung, auf Wiederherstellung der hemmenden Wirkung eines Verwaltungsakts sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens; vgl. insbes. die systematische Gliederung bei Birkholz, FR 1967, 363.

3) § 257 Abs. 1 AO.

4) Becker-Riewald-Koch, § 115 FGO, Anm. 1 (2,3), Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 228 AO, Anm. 8; Einf. FGO Anm. 78; Tipke-Kruse, Einf. FGO, Anm. 8; Ziemer-Birkholz § 44 FGO, Rdn. 8; Birkholz, FR 1967 363; Kruse, S. 278; vgl. ferner Eyermann-Fröhler, § 58 VwGO, Rdn. 2; Ule, § 61 I; Baumbach-Lauterbach-Albers-Hartmann, Grdz. v. § 511 ZPO, Anm. 1A; Rosenberg-Schwab, § 135 I; Duden-Lexikon, Stichwort "Rechtsmittel".
*) (Fortsetzg. S. 8)

Revision, Beschwerde und Erinnerung (§§ 148¹⁾, 149 FGO). Verzicht und Rücknahme sind zwar grundsätzlich auch insoweit möglich²⁾, jedoch von weitaus geringerer praktischer Bedeutung³⁾ als dort, wo diese beiden Rechtsinstitute jeweils ausdrücklich Erwähnung im Gesetz gefunden haben⁴⁾.

Wenn also hier und im folgenden ohne erläuternden Zusatz von Rechtsbehelfen die Rede ist, so sind damit ausschließlich diejenigen gemeint, die man nach alledem zusammenfassend vielleicht am treffendsten als **R e c h t s b e h e l f e** im

*) (Fortsetz. v. Fn. 4, S. 7)

Der bei der Schaffung der AO im Jahre 1919 vorherrschenden Auffassung vom Wesen steuerlichen Rechtsschutzes, nämlich in erster Linie die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und damit der objektiven Rechtsordnung durch Festsetzung der gesetzlich geschuldeten, der "richtigen" Steuer zu garantieren, entsprach es dagegen, in der Tätigkeit der Finanzgerichte lediglich ein "verlängertes Ermittlungs- und Veranlagungsverfahren (Becker, vor § 217 RAO, Anm. 3,4) zu sehen und einen einheitlichen Instanzenzug vom Finanzamt bis zum RFH anzunehmen. Konsequenterweise wurde deshalb vom Gesetz noch bis zum Inkrafttreten der FGO die erstmalige Anrufung des Gerichts auch nicht als Klage, sondern bereits als "Berufung" (§§ 229 Abs. 2 AO a.F.), gegen die wiederum die "Rechtsbeschwerde" möglich war, begriffen und die gegen Maßnahmen der Finanzverwaltung gegebenen Rechtsschutzmöglichkeiten unter dem Begriff "Rechtsmittel" zusammengefaßt. - Dazu näher Becker-Riewald-Koch, Vorbem. vor § 228 AO; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Einl. FGO, Anm. 6 ff.; Tipke-Kruse, Einf. FGO, Anm. 4,8; Ziemer-Birkholz, Einl. Rdn. 28; § 115 FGO, Rdn. 2; v. Wallis, DSTZ (A) 1975, 354.

1) Beachte Fußnote 12, Seite 6.

2) Wenngleich teilweise auf anderer (gesetzlicher) Grundlage und innerhalb anderer zeitlicher Grenzen - vgl. z.B. für die Revision die §§ 514, 516 ZPO i.V.m. § 155 FGO und § 125 FGO sowie die Erläuterungen bei Ziemer-Birkholz, § 121 FGO, Rdn. 11; § 155 FGO, Rdn. 8; § 50 FGO, Rdn. 1.

3) So mit Recht hinsichtlich des Verzichts auf die Revision Becker-Riewald-Koch, § 125 FGO, Anm. (7).

4) Bei der Revision ist das nur für deren Rücknahme geschehen, § 125 FGO!

engeren Sinne bezeichnen könnte ¹⁾, und unter diesen wiederum ganz speziell Einspruch, Beschwerde und Klage ²⁾.

C) Antragstatbestand

Rechtsbehelfe bedürfen, um überhaupt Wirkungen entfalten zu können, der Anbringung. D.h., derjenige, der sich ihrer bedienen will, muß - zumeist in bestimmter Form und Frist ³⁾ - den rechtlich relevanten Anstoß zur Einleitung des betreffenden Verfahrens geben. Es handelt sich bei ihnen somit zweifellos um sog. Antragstatbestände.

Sieht man deren Charakteristikum in ihrer Abhängigkeit von einer entsprechenden Willensbekundung des Berechtigten ⁴⁾, lassen sich alle Gesetzesvorschriften als Antragstatbestände qualifizieren, deren Anwendbarkeit die Äußerung eines diesbezüglichen Wunsches voraussetzt ⁴⁾ - gleichgültig, ob letzteres nun auch tatsächlich in der äußeren Form eines Antrags zu geschehen hat oder nicht ⁵⁾. Auf solcher gedanklicher Grundlage erscheint es durchaus zulässig, nicht nur

-
- 1) Um damit einerseits ihre Zugehörigkeit zu den Rechtsbehelfen (im weiteren Sinne), andererseits aber ihre begriffliche Trennung von den Rechtsmitteln unter diesen zu veranschaulichen.
In der beispielsweise von Kruse, S. 278, getroffenen Einteilung der Rechtsbehelfe wären sie im wesentlichen mit den außergerichtlichen und den sonstigen gleichzusetzen. Über die Nützlichkeit solcher Abgrenzungsversuche vgl. Becker-Riewald-Koch, § 115 FGO Anm. 1(2).
 - 2) Die für die Klage zu entwickelnden Gedanken und Regeln gelten dabei grundsätzlich auch für die Revision, soweit sich aus deren Natur als abschließendes Rechtsmittel nichts anderes ergibt.
 - 3) Ausgenommen die bereits erwähnten formlosen Rechtsbehelfe. Zu den Einzelheiten vgl. unten, Seite 73 ff., 82 ff.
 - 4) Klemp, S. 3, im Anschluß an Schick, StuW 1969, 362; auch Forsthoff, S. 205 ff.; BVerwG, Urk. v. 14.10.59; Bd. 9, 219.
 - 5) Vgl. in diesem Zusammenhang die insbes. für den Problemkreis der mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakte bedeutende Unterscheidung zwischen formellem und materiellem Antrag; dazu z.B. Badura, JuS 1962, 103; Hauelsen, DVBl. 1962, 831; Middel, S. 26; Siebecke, passim.

bei den vorgenannten ¹⁾ Rechtsbehelfen selbst, sondern auch in Bezug auf die hier im Mittelpunkt des Interesses stehenden Möglichkeiten, auf diese Rechtsbehelfe zu verzichten und sie zurückzunehmen, gelegentlich pauschalierend von R e c h t s b e h e l f s a n t r ä g e n zu sprechen.

1) Oben, Seite 9.

III. Zulässigkeit, Voraussetzungen und Wirkungen von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme

=====

A) Die Zulässigkeit vom Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme im allgemeinen

1.) Die Rechtsbehelfe verleihen, wie bereits an anderer Stelle kurz erwähnt ¹⁾, dem einzelnen die rechtlich anerkannte Befugnis, von einem Träger staatlicher Gewalt ²⁾ verlangen zu können, die Verfolgung eines reklamierten Rechts im Rahmen des nach dem Gesetz dafür jeweils konkret gegebenen geordneten Verfahrens zuzulassen. Sie weisen damit alle typischen Merkmale eines subjektiven öffentlichen Rechts auf ³⁾.

Ihre Funktion liegt in erster Linie, wenn auch nicht ausschließlich ⁴⁾, darin, dem Staatsbürger Rechtsschutz zu gewähren. Da somit das Individualinteresse an ihrem Bestand zweifellos das der Allgemeinheit überwiegt, ohne dieses freilich ganz zu verdrängen ⁴⁾, stehen die Rechtsbehelfe wie die meisten der vergleichbar strukturierten subjektiven öffentlichen Rechte zumindest in gewissem Umfange zur Disposition ihres Inhabers ⁵⁾. Die Freiheit, von einem Rechtsbehelf Gebrauch zu machen oder nicht und sich ggf. entsprechend zu erklären, wird daher ebenso wie ihr natürliches Korrelat ⁶⁾, einen bereits ergriffenen

1) Oben, Seite 5.

2) Sei es ein Gericht oder eine Verwaltungsbehörde.

3) Vgl. dazu schon Seite 5, Fußnote 3, und vor allem die eingehende Untersuchung von Wilde, passim, insbes. S. 8; ferner Limprecht, S. 7.

4) Worauf Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19 Abs. 4 GG, Rdn. 7, speziell für den Verwaltungsprozeß mit Nachdruck hinweisen, ebenso Bettermann, DVBl. 1953, 163 f.; Menger, Grundrechte III/2, S. 730; und - allerdings anscheinend unter umgekehrten Vorzeichen und den Zivilprozeß einbeziehend - Lang, Verw.Arch 1961, 76 f.; 89; für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren der AO vgl. z.B. Limprecht, S. 7 f.; Tipke-Kruse, vor §§ 228-258 AO; ferner v. Mutius, S. 28.

5) Wilde, S. 27, 40 und passim.

6) Formulierung von Lang, Verw.Arch. 1961, 88.

Rechtsbehelf grundsätzlich wieder zurücknehmen zu können, auch für alle Verfahrensarten, entweder ausdrücklich ¹⁾ oder in Anwendung eines allgemeinen Rechtsgedankens ²⁾, anerkannt ³⁾.

Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme bilden demnach keineswegs lediglich kraft Gesetzes zugelassene Besonderheiten des Steuerstreits, sondern stellen die logische Konsequenz der Ausgestaltung der Rechtsbehelfe als subjektive öffentliche Rechte mit vornehmlich individual-interessenschützerischem Charakter dar. Sie sind Ausfluß des insoweit auch innerhalb eines ansonsten von der Untersuchungsmaxime beherrschten Verfahrens Geltung beanspruchenden Verfügungsgrundsatzes ⁴⁾.

- 2.) Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung bestehen nicht. Insbesondere beinhaltet sie keinen mit der h.M. ⁵⁾ für unzulässig zu haltenden Verzicht auf das for-

-
- 1) Neben den §§ 235, 243 AO (354, 362 AO 1977); 50, 72 FGO seien dafür - ohne Anspruch auf Vollständigkeit - als weitere Beispiele angeführt:
Die Rücknahme der Klage in §§ 92 VwGO; 102 SGG; 271 ZPO - der Berufung in §§ 126 VwGO; 156 SGG; 515 ZPO - der Revision in §§ 125 FGO; 140 VwGO; 165 i.V.m. 156 SGG; 566 i.V.m. 515 ZPO;
der Verzicht auf Einspruch in § 346 ZPO - auf Berufung in §§ 514 ZPO; 127, 173 VwGO i.V.m. 514 ZPO - auf Revision in §§ 514 ZPO i.V.m. 155 FGO; §§ 514 ZPO i.V.m. §§ 173; 141, 127 VwGO.
- 2) Beispielsweise für Verzicht und Rücknahme beim Widerspruch nach § 69 VwGO; vgl. Eyermann-Fröhler, S. 69 VwGO, Rdn. 1,3; Redeker-v.Oertzen, § 69 VwGO, Anm. 1; BVerwG, v. 30.6.64, DVBl. 1964, 874, v. 20.1.67, DÖV 1967, 786. Beachte ferner Peters-Sautter-Wolff § 84 SGG, Anm. 9.
- 3) Lang, Verw.Arch. 1961, passim; Menger, System, S. 82; Stich, DVBl. 1956, 329; Ule, DVBl. 1954, 144; Wilde, S. 165; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 1 ff.; BVerfG, v. 17.3.59, Bd. 9, 199; BVerwG, v. 30.6.64, DVBl. 1964, 874; v. 20.1.67, DÖV 1967, 786.
- 4) Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 1 (1); Brandner, S. 76; Habscheid, NJW 1956, 2370, Limplrecht, S. 7; Menger, System, S. 82.
- 5) Vgl. z.B. Maunz, Staatsrecht, S. 151; Schick, ZBR 1963, 70; DStR 1962/63, 672; Wilde, S. 78, 165; OLG Frankfurt, v. 12.11.62, NJW 1963, 112.

melle Hauptgrundrecht ¹⁾ des Art. 19 Abs. 4 GG in toto.

Art. 19 Abs. 4 GG garantiert bei Rechtsverletzungen durch die öffentliche Gewalt ²⁾ zwar "nur" den Weg zu unabhängigen, unparteiischen Gerichten, gewährleistet also keinen zusätzlichen, allgemeinen Rechtsschutz ³⁾. Die die außergerichtlichen Rechtsbehelfe betreffenden der oben erwähnten ⁴⁾ Dispositionsmöglichkeiten in die Betrachtung unter dem Blickwinkel des Art. 19 Abs. 4 GG mit einzubeziehen, erscheint letztlich aber wohl doch gerechtfertigt, weil die einschlägigen Verwaltungsverfahren, speziell der AO, dem Gerichtsverfahren für den Regelfall ⁵⁾ als dessen Zulässigkeit beeinflussende Vorverfahren vorgeschaltet sind ⁶⁾, ein Verzicht auf ihre Durchführung somit zwangsläufig auch den gerichtlichen Rechtsschutz tangiert ⁷⁾.

Von einem Verzicht im eigentlichen Sinne kann indessen nur dort die Rede sein, wo ein Recht mit Bindungswirkung für

-
- 1) Hamann/Lenz, Art. 19 GG, Anm. 12; Maunz, Staatsrecht, S. 148; Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19, Abs. 4 GG, Rdn. 2; Men-ger, Grundrechte III/2, S. 733; v. Münch, Art. 19 GG, Rdn. 40; v. Mutius, S. 141; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Art. 19 GG, Rdn. 16.- Anders nunmehr v. Mangoldt-Klein, Art. 19 GG, II 3c: "Grundsatznorm für die gesamte Rechtsordnung".
 - 2) Die Rechtsprechung selbst freilich ausgenommen. Vgl. dazu und zu den übrigen Einzelheiten des Art. 19 Abs. 4 GG ins-bes. Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19 Abs. 4, Rdn. 17 und passim, sowie die in Fußnote 1 Genannten.
 - 3) So ausdrücklich Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19 Abs. 4 GG, Rdn. 39; Bettermann, Grundrechte III/2, S. 801, 808; v. Mutius, S. 143 - jeweils mit weit. Nachweisen. A.A. Werner, JZ 1955, 349.
 - 4) Seite 12.
 - 5) Von der FGO (§ 44 Abs. 1) zugelassene Ausnahmen sind die Sprung- (§§ 45 Abs. 1) und die Untätigkeitsklage (§ 46), die Geltendmachung der Rechtswidrigkeit eines Sicherungs-verfahrens (§ 45 Abs. 2) sowie die Fälle, in denen kein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, wie bei der Feststellungsklage (§ 41) und den Verfügungen des § 230 Abs. 3 AO (349 Abs. 3 AO 1977).
 - 6) Vgl. § 44 FGO; ferner §§ 68 VwGO, 78 SGG.
 - 7) Im Ergebnis ebenso Bettermann, Grundrechte III/2, S. 812, Fn.176; Limprecht, S. 52.

die Zukunft aufgegeben wird ¹⁾.

Die Zurücknahme und die Nichteinlegung von Rechtsbehelfen hingegen sind lediglich verschiedene Formen der - vom Verzicht begrifflich ²⁾ streng zu trennenden, da grundsätzlich zu keinem Rechtsverlust führenden ³⁾ - N i c h t a u s ü b u n g des Rechtsschutzgewährungsanspruchs ⁴⁾. Soweit darunter das Recht auf Anrufung der staatlichen Gerichte zu verstehen ist, läßt sich dieser als sog. Justizgewährungsanspruch ⁵⁾ für den Bereich der öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten unmittelbar aus Art. 19 Abs. 4 GG herleiten ⁶⁾; zur Begründung seiner Existenz im übrigen, insbesondere auch den Verwaltungsbehörden gegenüber, muß dagegen in erster Linie auf andere Verfassungsprinzipien, wie z.B. das vor allem in Art. 20 Abs. 3, 28 Abs. 1 S. 1 GG enthaltene Bekenntnis zum Rechtsstaat, zurückgegriffen werden ⁷⁾.

Die andere, mit Bindungswirkung für die Zukunft ausge-

-
- 1) Ähnlich Schick, ZBR 1963, 69 f.; Wilde, S. 17; Limprecht, S. 3.
 - 2) Nicht aber auch funktional wie Wilde, S. 79, zutreffend betont.
 - 3) Die de lege lata noch den Verlust des Rechtsbehelfs - sofern fristgebunden - als solchen postulierenden Rücknahmenvorschriften der §§ 243 Abs. 2 AO, 72 Abs. 2 FGO sowie des § 102 SGG (hier durch Erledigung der Hauptsache) bilden insoweit Ausnahmen, die de lege ferenda zugunsten der allgemeinen Regel aufgegeben werden dürften, wie in § 362 Abs. 2 AO 1977 bereits geschehen: Verlust lediglich des eingelegten Rechtsbehelfs.
 - 4) Wilde, S. 17, 165 ff., mit weit. Nachweisen; auch Schick, ZBR 1963, 69 f.
 - 5) Dazu vgl. z.B. Rosenberg-Schwab, § 3 I, Schönke-Kuchinke, S. 6; Wilde, S. 164 f.
Die Frage, ob mit dem Justizgewährungsanspruch auch ein Rechtsschutzanspruch i.S. einer dem Rechtsuchenden günstigen Entscheidung aberkannt werden muß, ist allerdings umstritten und wohl zu verneinen; Näheres u.a. bei Rosenberg-Schwab, aaO; Schönke-Kuchinke, aaO.
 - 6) Bettermann, Grundrechte III/2, S. 559; Maunz-Dürig-Herzog, Art. 19, Abs. 4 GG, Rdn. 2; Wilde, S. 164.
 - 7) So auch Bettermann, Grundrechte III/2, S. 559, S. 788; v. Mutius, S. 143, 151 f.

stattete Variante der Verfügung ¹⁾ begegnet uns jedoch beim Rechtsbehelfsverzicht. V e r z i c h t e t wird allerdings auch hier nicht auf den Justiz- bzw. Rechtsschutzgewährungsanspruch generell, sondern nur partiell, indem seine Geltendmachung im konkreten Einzelfall ausgeschlossen wird ²⁾. Geschieht dies erst, nachdem die Rechtsverletzung, die es mit dem Verzicht auf Rechtsbehelfe ebenso wie mit deren Nichteinlegung oder Rücknahme ja letztlich ausdrücklich oder stillschweigend zu sanktionieren gilt ³⁾, bereits begangen ist, begegnet solche teilweise Entäußerung des subjektiven öffentlichen Rechts auch unter dem Gesichtspunkt des Art. 19 Abs. 4 GG keinen Bedenken ⁴⁾.

Versuchen, diese Dispositionsfreiheit auf die Zeit vor Eintritt der Rechtsverletzung auszudehnen, muß dagegen als den Ausschluß des Rechtsweges, nicht nur seine Erschwerung, bezweckend die Anerkennung grundsätzlich versagt bleiben ⁵⁾. Mit Rücksicht auf die der Steuererhebung, vor allem im Wege der Selbsterrechnung, anhaftenden Besonderheiten ⁶⁾ erscheint eine andere Beurteilung allenfalls dann vertretbar, wenn jemand unter den Voraussetzungen der §§ 235 Abs. 1 S. 2, 3 AO (354 Abs. 1 S. 2 AO 1977), 50 Abs. 1 S. 2, 3 FGO ausschließlich für den Fall auf die Ausübung des Rechtsschutzgewährungsan-

1) Wilde, S. 40

2) Vgl. Wilde, S. 165 f.; Schick, ZBR 1963, 69; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 7; Maunz, Staatsrecht, S. 151.

3) Darauf weisen insbesondere hin Schick, ZBR 1963, 69; Stich, DVBl. 1956, 328.

4) Bettermann, Grundrechte III/2, S. 812; BVerfG, v. 17.3.59 Bd. 9, 199; Eyermann-Fröhler, § 69 VwGO, Rdn. 1; Hamann/Lenz, Art. 19 GG, Anm. 12; Limprecht, S. 52; Maunz, Staatsrecht, S. 151; BVerwG, v. 30.6.64, DVBl. 1964, 874; OLG Frankfurt, v. 12.11.62, NJW 1963, 112.

5) Deziert Bettermann, Grundrechte III/2, S. 812 f.; BVerfG, v. 6.6.67, Bd. 22, 49 (81), für das vormalige Unterwerfungsverfahren nach § 445 AO a.F.; ferner BVerwG, v. 3.6.58, DÖV 1958, 737; LVG Hamburg, v. 22.9.54, NJW 1955, 199; v. 14.1.55, DVBl. 1955, 265.

6) Vgl. BVerwG, v. 20.1.67, DÖV 1967, 786; FGO-Entwurf v. 2.8.63, Begr. Allg. Teil, S. 35, und zu § 49; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm. 1,2; Ziemer-Birkholz § 50 FGO, Rdn. 5; sowie unten, Seite 19 ff.

spruchs verzichtet, daß eine erst noch zu treffende verwaltungsbehördliche Entscheidung so ausfällt, wie von ihm unter Berücksichtigung aller wesentlichen Umstände erkennbar erwartet ¹⁾. Sieht sich der Betreffende zu seinem Nachteil in dieser Annahme enttäuscht, ist er durch die Erklärung nicht gebunden ²⁾; entspricht die nachfolgende Verfügung jedoch inhaltlich den geäußerten Vorstellungen, besteht ohnehin kein Bedürfnis, staatlichen Rechtsschutz in Anspruch zu nehmen ³⁾.

Die Frage nach der materiellen Richtigkeit des begehrten Verwaltungsaktes kann in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen. Schließlich ist es ja auch der freien Willensentschließung des Einzelnen überlassen, eine bereits erfolgte Beeinträchtigung seiner materiellen Rechtsposition - gleichgültig, ob als solche tatsächlich erkannt oder nur in Kauf genommen - durch Nichtausübung des Rechtsschutzgewährungsanspruchs zu akzeptieren.

- 3.) Die Verfügbarkeit des der Auseinandersetzung zwischen Bürger und (Steuer-) Verwaltungsbehörde jeweils zugrunde liegenden materiellen öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses und daraus resultierender Ansprüche ist für die Zulässigkeit von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme indes ebensowenig Voraussetzung ⁴⁾ wie letztere jene unmittelbar zu beeinflussen vermögen ⁵⁾. Beide Formen

1) Im Ergebnis ebenso Limprecht, S. 23, 53; BFH, v. 1.12.60, HFR 1962, 14; BVerwG, v. 20.1.67, DÖV 1967, 786; Eyermann-Fröhler, § 69 VwGO, Rdn. 1.- A.A. Bettermann, Grundrechte III/2, S. 812.

2) Für alle Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 14; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 28. Siehe auch unten, Seite 91.

3) In Fällen, in denen kein Rechtsschutzbedürfnis ersichtlich ist, wird die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 4 GG überhaupt verneint, z.B. im Bonner Kommentar, Art. 19 GG, S. 11.

4) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm. 2; Ziemer-Birkholz, Vorbem. Zweiter Teil, Rdn. 22; § 50 FGO, Rdn. 7, Auch Lang, Verw. Arch. 1961, 179, setzt die Verzichtbarkeit des materiellen Rechts keineswegs, wie die Vorgenannten annehmen, generell voraus, sondern nur für den Fall eines dem § 306 ZPO entsprechenden Verzichtsurteils im Verwaltungsprozeß.

5) Sieht man von der mit dem Eintritt der formellen Bestandskraft verbundenen mittelbaren Folge erschwerter bzw. ausgeschlossener Abänderbarkeit einmal ab. Vgl. dazu Limprecht, S. 4.

der Nichtausübung des Justiz- bzw. Rechtsschutzgewährungsanspruchs beschränken sich in ihrer rein negativen Wirkung ¹⁾ ausschließlich auf dieses formelle subjektive öffentliche Recht und lassen die materielle Rechtsgrundlage als solche grundsätzlich unberührt ²⁾. Diese ist im öffentlichen Recht, vor allem aber in dem unter dem Vorbehalt des Gesetzes ³⁾ in seiner speziellen Ausprägung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ⁴⁾ stehenden Abgabenrecht, der Disposition der Beteiligten entzogen ⁵⁾, sofern nicht das Gesetz selbst Ausnahmen ⁶⁾ zuläßt ⁷⁾.

-
- 1) Lang, VerwArch 1961, 179.
 - 2) Z.B. Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 7; Limplrecht, S. 4; Wilde, S. 166; zur Situation im Zivilprozeßrecht u.a. Arens, S.101 ff., 205 ff; Rosenberg-Schwab, § 132, § 154 IV,V - jeweils mit weit. Nachweisen.
 - 3) Einer Komponente des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, Maunz-Dürig-Herzog, Art. 20 GG, Rdn. 127 f.; Wolff-Bachof, § 30 IIIa; Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 14 ff.
 - 4) Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 15.
 - 5) Das gilt nach der sog. normativen Ermächtigungslehre zumindest für die Gestaltung durch subordinationsrechtliche Verträge, einschließlich der Steuervereinbarungen und Vergleiche (dazu Fußnote 6). Konzilianter dagegen die übw. Meinung, die auch außerhalb des koordinationsrechtlichen Bereichs vertragliche Regelungen anerkennt. Zu den Einzelheiten vgl. etwa Maunz-Dürig-Herzog, Art. 20 GG, Rdn. 138; Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 17, mit zahlreichen Nachweisen.
 - 6) Obwohl keine Vereinbarung im Rechtssinne, sondern einen streng einseitigen Akt darstellend, ist - wegen der Wirkung auf den durch Tatbestandsverwirklichung entstandenen Steueranspruch - in diesem Zusammenhang beispielsweise die Befugnis der Finanzbehörden zum Steuererlaß nach § 131 AO (227 AO 1977) zu nennen.
Nicht hierher, da in der Regel die Sachverhaltsermittlung und -würdigung betreffend, gehören hingegen die unbedenklichen Verständigungen zwischen Behörde und Steuerpflichtigem; vgl. Becker-Riewald-Koch, § 220 AO, Anm. 3; Hübschmann-Hepp-Spitaler; § 220 AO, Anm. 16.
 - 7) Becker-Riewald-Koch, § 220 AO, Anm. 3 (10); § 50 FGO, Anm. 1(3); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 220 AO, Anm. 6 ff.; § 50 FGO, Anm. 2; Maunz-Dürig-Herzog, Art. 20 GG, Rdn. 138; Tipke, Steuerrecht, S. 25; Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 14 f.; 91 AO, Anm. 24; Ziemer-Birkholz, Vorbem. Zweiter Teil, Rdn. 22; § 50 FGO, Rdn. 7; BFH, v. 27.1.55, BStBl. 1955 III, 92; v. 13.7.55, BStBl. 1955 III, 251; v. 31.1.56, BStBl. 1956 III, 86; v. 4.8.60, BStBl. 1960 III, 429; v. 26.5.61, BStBl. 1961 III, 380; v. 16.2.62, BStBl. 1962 III, 241; BVerwG, v. 5.6.59, Bd. 8, 329; v. 12.6.63, BStBl. 1963 I, 794; OVG Rheinland-Pfalz, v. 1.12.69, KStZ 1970, 96.

B) Im besonderen: Der Rechtsbehelfsverzicht nach § 235 AO
(354 AO 1977) und § 50 FGO

1.) Gegenstand und Voraussetzungen

a) Einspruch und Klage

aa) Verzichtet werden kann nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 235 Abs. 1 S. 1 AO (354 Abs. 1 S. 1 AO 1977) zunächst einmal auf den Rechtsbehelf des Einspruchs, der gegen die in § 229 AO (348 AO 1977) abschließend ¹⁾ erfaßten, nach ihrer Zahl und Auswirkung bedeutsamsten unter den Steuerverwaltungsakten ²⁾ gegeben ist. Diese Verfügungen sowie die über sie im Einspruchsverfahren ergangenen Entscheidungen bilden nach § 50 Abs. 1 S. 1 FGO auch den Gegenstand des Klageverzichts.

Die Bedeutung des Verzichts auf die Klage gegen den ursprünglichen Verwaltungsakt ³⁾ beschränkt sich dabei allerdings auf den Fall der sog. Sprungklage i.S. des § 45 FGO ⁴⁾. Während der Verzicht auf den außergerichtlichen Rechtsbehelf, bedingt durch dessen Vorschaltcharakter ⁵⁾, normalerweise den Verzicht auf die Klage zwangsläufig mit einschließt, eröffnet die Unabhängigkeit der Sprungklage von der ganz oder teilweise erfolglosen Durchführung des an sich zur Verfügung stehenden einschlägigen Vorverfahrens die theoretische Möglichkeit, diese trotz vorausgegangenen Verzichts auf den Einspruch zu erheben,

1) Für diese Annahme sprechen insbesondere die Fassungen des § 230 Abs. 1 AO (349 Abs. 1 S. 1 AO 1977) und des § 229 Ziff. 2 AO (348 Abs. 1 Ziff. 2 AO 1977); vgl. Kühn-Kutter, § 229 AO, Anm. 1.

2) § 348 Abs. 1 AO 1977 erweitert diesen Kreis insbesondere durch die - wegen des engen Zusammenhangs mit dem späteren Steuerbescheid gerechtfertigte - Einbeziehung der bislang lediglich beschwerdefähigen Vorauszahlungsbescheide (Halbsatz 2), ferner um die verbindlichen Zusagen nach einer Außenprüfung (Ziff. 6), die Entscheidungen in Streitigkeiten über die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (Ziff. 9), die Verwaltungsakte über Zinsen und Kosten (Ziff. 10).

3) Vgl. dazu die Definition in Fn. 1, Seite 43.

4) So mit Recht Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 1.

5) § 44 FGO!

ohne von vorneherein ihre Abweisung als unzulässig gewärtigen zu müssen; eine gerichtliche Entscheidung läßt sich hier nur auf dem Umweg über die Verweigerung der gem. § 45 Abs. 1 S. 1 FGO erforderlichen Zustimmung seitens der Finanzbehörde vermeiden. Diese Lücke zu schließen, dient die Regelung des § 50 Abs. 1 S. 1 FGO. Angesichts der zu beobachtenden Tendenz, in den diesbezüglichen Erklärungen überhaupt nur noch vom "Verzicht auf Rechtsbehelfe" zu sprechen, ist der praktische Wert allerdings relativ gering.

Die §§ 235 Abs. 1 S. 1 AO (354 Abs. 1 S. 1 AO 1977), 50 Abs. 1 S. 1 FGO bestätigen damit für den Bereich des Steuerstreits letztlich nur die Geltung des ohnehin allgemein anerkannten Grundsatzes ¹⁾ von der Verzichtbarkeit des konkret entstandenen Rechtsschutzgewährungsanspruchs.

bb) Unter der Voraussetzung, daß neben der Höhe der Steuer dort, wo vorgeschrieben ²⁾, auch die Besteuerungsgrundlagen ³⁾ bekanntgegeben ⁴⁾ worden sind, ist der Verzicht auf Einspruch und Klage bereits v o r Ergehen einer entsprechenden verwaltungsbehördlichen (Ausgangs- oder Einspruchs-) Entscheidung möglich, §§ 235 Abs. 1 S. 2 AO, 50 Abs. 1 S. 2 FGO. Verfügungen i.S. des § 229 AO mit anderem Inhalt bleiben davon jedoch ausgenommen ⁵⁾.

Nach der Rspr. des RFH, die in Übereinstimmung mit

1) Vgl. oben, Seite 12, 15.

2) Nach § 211 Abs. 2 Nr. 1 AO i.V.m. § 210 b AO bzw. diversen Einzelsteuergesetzen und -durchführungsverordnungen (vgl. z.B. §§ 6, 37 KVStDV) ist dies der Fall bei den förmlichen Steuerbescheiden i.S. des § 211 AO (157 Abs. 1 AO 1977), nicht dagegen bei den nichtförmlichen i.S. des § 212 AO.

3) Auch wenn diese regelmäßig - Ausnahme: §§ 213 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 214, 215 AO (179 ff. AO 1977) - nur "einen unselbständigen, d.h., mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren, Teil des Steuerbescheids" bilden, § 213 Abs. 1 AO (157 Abs. 2 AO 1977).

4) § 91 AO (122 AO 1977).

5) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 11; Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 2, 10.

der Praxis der Finanzämter die im heutigen Rechtszustand kulminierende Entwicklung überhaupt erst eingeleitet und gefördert hat, galten die bei solcher Verfahrensweise zweifellos auf dem Spiel stehenden Rechte des Stpfl. schon als hinreichend geschützt, sofern die zu erwartende Belastung dem Grunde und der Höhe nach wenigstens annähernd erkennbar war ¹⁾. Der BFH sah sich demgegenüber veranlaßt, diese Anforderungen noch beträchtlich zu verschärfen und, selbst bei Grundlagenbescheiden ²⁾, die genaue Angabe des festzusetzenden Steuerbetrages ³⁾, ggf. aufgegliedert nach Steuerarten und Veranlagungszeiträumen ⁴⁾, zu verlangen ⁵⁾.

Bei Beachtung der letztgenannten Erfordernisse haben wir es, wie der BFH zutreffend feststellt ⁶⁾, praktisch und im Ergebnis mit einer vorweggenommenen Steuerfestsetzung i.S. des § 210 AO (155 AO 1977) zu tun, so daß sich der Verzichtende im Grunde in keiner wesentlich anderen Situation befindet, als wenn er sich erst nach Ergehen desselben Verwaltungsaktes entschlösse, von seinem subjektiven öffentlichen Recht, Einspruch bzw. Klage zu erheben, keinen Gebrauch zu machen.

Die nach reiflicher Abwägung des Für und Wider ⁷⁾ ge-

1) RFH, v. 26.9.35, RStBl. 1935, 1386; v. 13.5.36, RStBl. 1936, 616; v. 22.12.37, RStBl. 1938, 73; v. 5.4.39, RStBl. 1959, 651; v. 26.7.39, RStBl. 1959, 946.

2) BFH, v. 8.11.63, HFR 1964, 97; abweichend allerdings BFH, v. 13.12.63, HFR 1964, 171.

3) Nicht aber auch noch die Höhe der Nachforderung oder Erstattung; BFH, v. 4.8.60, BStBl. 1960 III, 429.

4) Grundlegend BFH, v. 30.7.53, BStBl. 1953 III, 288.

5) BFH, v. 2.8.55, BStBl. 1955 III, 331; v. 4.8.60, BStBl. 1960 III, 429; v. 1.12.60/9.11.61, BStBl. 1962 III, 91 (mit der Einschränkung für den Fall, daß die Höhe der Steuer dem Pflichtigen bereits bekannt war).

6) BFH, v. 4.8.60, BStBl. 1964 III, 429; v. 8.11.63, HFR 1964, 97.

7) Bei der Erstellung des FGO-Entwurfs v. 2.8.63 - vgl. Begr. zu § 49 - und seiner Behandlung in den beteiligten Gremien, vgl. z.B. schriftl. Bericht des Rechtsausschusses v. 9.6.65, BT-Drucksache IV/3523, zu § 49.

troffene Entscheidung des Gesetzgebers, das verfassungsrechtlich nicht unbedenkliche ¹⁾ Institut des vorzeitigen Rechtsbehelfsverzichts, das in den übrigen Verfahrensordnungen keine Parallele hat ²⁾, mit den eingangs erwähnten Einschränkungen und weiter gemildert durch die Rücknahmemöglichkeit im jeweiligen Abs. 2 S. 2 ³⁾ expressis verbis in das geltende Recht zu übernehmen, verdient deshalb zwar Respekt, aber nicht unbedingt Beifall ⁴⁾. Ihre Rechtfertigung kann in den besonderen Verhältnissen des Besteuerungsverfahrens und den Bedürfnissen der daran Beteiligten gesucht ⁵⁾ und, zumindest in gewissem Umfange, auch gefunden werden. Dem sachlichen Interesse beider Seiten ⁶⁾, einen Steuerfall möglichst rasch glatt und endgültig zum Abschluß ⁷⁾ zu bringen, ist in der Tat ebensowenig die Anerkennung zu versagen wie beispielsweise dem Bestreben des Stpfl., durch ein Entgegenkommen in Form des vorzeitigen Verzichts die unumgängliche Zusammenarbeit mit dem Finanzamt zu verbessern zu trachten ⁸⁾.

1) Näher oben, Seite 15 f.

2) Obwohl diesbezügliche Ansätze in der Rspr., vor allem der zivilprozessualen, durchaus nicht fehlen; ausführlich dazu Limprecht, S. 21 ff., mit Einzelnachweisen.

3) Innerhalb eines Monats nach Abgabe der Verzichtserklärung; siehe auch unten, Seite 96.

4) Was die nachfolgenden Ausführungen erhärten.

5) Vgl. die Zitate in Fußnote 6, Seite 15, sowie Popp, DStZ (A) 1953, 79.

6) Dem Stpfl. kann daran liegen, alsbald einen Überblick zu gewinnen und entsprechend disponieren, erforderlichenfalls vielleicht sogar einen Erstattungs- (BFH, v. 1.12.60, HFR 1962, 14), Stundungs- oder Erlaßantrag stellen zu können; der Finanzverwaltung mag die zu erwartende Arbeitserleichterung zupass kommen. - Ähnlich Dürschke, NWB F 2, 1168; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm. 2; Limprecht, S. 19 f.

7) Und sei es auch nur auf der Basis eines vorläufigen Bescheids; vgl. Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 2 (4).

8) Ebenso Dürschke, NWB F 2, 1168; Limprecht, S. 19 f.; Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 1 (1).

Ob derartige Erwägungen jedoch ausreichen, die mit einem vorzeitigen Rechtsbehelfsverzicht selbst im Sicherheitskorsett der §§ 235 Abs. 1 S. 2 AO, 50 Abs. 1 S. 2 FGO noch verbundenen Gefahren, sowohl für den einzelnen Steuerbürger als auch ganz allgemein für die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ¹⁾, in jedem Fall zu kompensieren, muß bezweifelt werden ²⁾. Dies allein sollte Anlaß genug sein, ihn nur zuzulassen, wenn damit wirklich echte objektive Vorteile, wie etwa eine entscheidende Verfahrensvereinfachung, zu erzielen sind. In § 354 AO 1977 ist diese Konsequenz bereits gezogen und, zugleich im Interesse der Rechtsvereinheitlichung ³⁾, der vorzeitige Rechtsbehelfsverzicht vernünftigerweise auf den gegenwärtig in §§ 235 Abs. 1 S. 3 AO, 50 Abs. 1 S. 3 FGO noch zusätzlich geregelten Sonderfall beschränkt.

cc) Nach der Anerkennung des vorzeitigen Rechtsbehelfsverzichts als solchem ist es nur folgerichtig, ihn auch oder gerade dort zu ermöglichen, wo sich der Stpfl. die für seinen diesbezüglichen Entschluß relevanten Erkenntnisse sogar ohne Zutun des Finanzamts verschafft, indem er die Steuer selbst errechnet und dann dementsprechend erklärt ⁴⁾. §§ 235 Abs. 1 S. 3 AO (354 Abs. 1 S. 2 AO 1977), 50 Abs. 1 S. 3 FGO tragen dem Rechnung, verlangen aber, daß außer auf Einspruch und Klage für den Fall einer mit der Selbsterrechnungserklärung übereinstimmenden Steuerfestsetzung auch noch auf

-
- 1) Etwa durch die Bereitschaft der Finanzbehörden, sich unter dem Druck zunehmender Arbeitsbelastung in immer stärkerem Maße im Einzelfall zu "arrangieren"; vgl. Limprecht, S. 31, 88.
 - 2) Skeptisch z.B. auch Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 3 (8); Erbrecht, DStR 1953, 441; Limprecht, S. 87 f. u. passim; Schefold, StuW 1949, 1083 ff.
 - 3) So die Begr. zu § 337 AO 1974, dem Vorläufer des nunmehrigen § 354 AO 1977.
 - 4) Das ist zur Zeit, soweit ersichtlich, lediglich bei der USt gestattet, § 18 Abs. 1 S. 2 UStG. Siehe auch unten, Seite 93, Fn. 2.

deren Mitteilung verzichtet wird.

Die Einbeziehung des Verzichts auf die Bekanntgabe der Verfügung war erforderlich, um der in der Praxis vor allem bei der Umsatzbesteuerung üblichen einschlägigen Handhabung die bis dahin entbehrt eindeutige gesetzliche Grundlage ¹⁾ zu geben ²⁾. Dieses sog. "vereinfachte Verfahren" geht zurück auf einen die Entlastung der Verwaltung während der Kriegszeit bezweckenden Erlaß des Reichsministers der Finanzen ³⁾, wurde aber auch nach 1945 in seinen Grundzügen beibehalten und von der Rspr. sowie einem Teil der Lehre mit den unterschiedlichsten Begründungen ⁴⁾, freilich erfolglos ⁵⁾, zu stützen versucht. Erst die Fassung der §§ 235 Abs. 1 S. 3 AO, 50 Abs. 1 S. 3 FGO stellte hinreichend klar, daß in derartigen Fällen die Wirksamkeit des (Umsatz-) Steuerbescheids, abweichend von den §§ 91 Abs. 1 210 b AO ⁶⁾, nicht von seiner Bekanntgabe abhängen kann, sondern ausnahmsweise mit seiner Entstehung ⁷⁾

-
- 1) Bei Einführung der Mehrwertsteuer zum 1.1.1968 ist diese Regelung zusätzlich noch in § 18 Abs. 1 S. 4 UStG ausdrücklich sanktioniert worden.
 - 2) FGO-Entwurf v. 2.8.63, Begr. zu § 49; Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 2 (4); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm. 8; Limprecht, S. 62, 85.
 - 3) S. 4230 - 160 III v. 11.8.42, RStBl. 1942, 849.
 - 4) Im Vordergrund standen Argumente wie "der Verzicht auf die Bekanntgabe ersetze diese" (z.B. BFH, v. 3.8.51, FR 1951, 373; v. 7.11.63, BStBl. 1964 III, 37), der RdF-Erlaß sei bereits eine ausreichende Grundlage (z.B. BFH, v. 28.3.68, BStBl. 1968 III, 425) etc. - Detaillierter Überblick bei Limprecht, S. 64 ff.
 - 5) Wie insbes. Limprecht, S. 68 f. u. passim, überzeugend nachgewiesen hat, verhinderte der doppelte Verstoß gegen zwingende Vorschriften der AO (§ 91 Abs. 1: Bekanntgabe als Voraussetzung der Wirksamkeit; § 210 b: Schriftform der Bekanntgabe) die rechtliche Anerkennung der Steuerfestsetzung im Wege des vereinfachten Verfahrens.
 - 6) §§ 124 Abs. 1, 157 Abs. 1 AO 1977.
 - 7) Von der Wirksamkeit strikt zu scheiden und deren zwingende Voraussetzung! Vgl. Limprecht, S. 26; Becker-Riewald-Koch, vor § 91 AO, Anm. 2 (6); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 91 AO, Anm. 4 ff.; BFH, v. 11.11.64, BStBl. 1965 III, 70.

in der Steuerfestsetzung ¹⁾ zusammenfallen muß ²⁾.

Damit sind alle Voraussetzungen für die Verwirklichung der ratio legis ³⁾ gegeben, mittels vorzeitigen Rechtsbehelfsverzicht im allseitigen Interesse den Eintritt der formellen Bestandskraft ⁴⁾ zu beschleunigen.

Wie oben schon kurz angedeutet, läßt der mit dieser Regelung theoretisch unbestreitbar zu erzielende Rationalisierungseffekt ihre Existenz gegenwärtig durchaus gerechtfertigt und zweckmäßig erscheinen. Allerdings darf nicht verkannt werden, daß mit fortschreitender Automatisierung des Veranlagungsverfahrens dieser Vorteil immer weniger zu Buche schlägt, ja sich schließlich sogar in sein Gegenteil zu verkehren droht. Andererseits schwindet die praktische Bedeutung auch dieser Variante des vorzeitigen Rechtsbehelfsverzichts in gleichem Maße, in dem die Kompliziertheit des Steuerrechts und damit die Bereitschaft der Betroffenen, sich fachmännisch beraten zu lassen, zunimmt. Zweifel daran, ob es sinnvoll ist, ihn für alle Zukunft festzuschreiben, sind daher nicht völlig aus der Luft gegriffen.

1) Nach wohl h.M. ist diese erst in der abschließenden Zeichnung durch den zuständigen Beamten, in der Regel dem Sachgebietsleiter, zu erblicken - so z.B. BFH, v. 3.8.51, FR 1951, 373; v. 9.5.61, BStBl. 1961 III, 445; v. 23.8.63, BStBl. 1963 III, 489; v. 17.1.64, BStBl. 1964 III, 343; v. 11.11.64, BStBl. 1965 III, 70; Becker-Riewald-Koch, vor § 91 AO, Anm. 2 (6); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 91 AO, Anm. 4; Tipke-Kruse, § 91 AO, Anm. 9. Ob diese Auffassung auch im Zeitalter der EDV uneingeschränkt aufrechterhalten werden kann, ist fraglich.

2) Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 2 (4); Limprecht, S. 85.

3) Siehe oben, Seite 21.

4) Zur Wirksamkeit als Voraussetzung der Unachfechtbarkeit, vgl. u.a. Becker-Riewald-Koch, § 91 AO, Anm. 1; Forsthoff, S. 253; Limprecht, S. 69, 83 - jeweils mit Rspr.-Nachweisen.

b) Beschwerde

Nach der im Schrifttum absolut vorherrschenden Meinung ¹⁾ soll ein Verzicht nicht zulässig sein bei der gegen Verfügungen i.S. des § 230 AO ²⁾ gegebenen Beschwerde sowie der Klage gegen die diesbezüglichen außergerichtlichen Rechtsbehelfsentscheidungen.

Zur Begründung wird in erster Linie verwiesen auf den eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Parallelvorschriften §§ 235 Abs. 1 S. 1 AO, 50 Abs. 1 S. 1 FGO, die in der Tat nur die auf Verfügungen i.S. des § 229 AO bezogenen Rechtsbehelfe (Einspruch, Klage) erwähnen und damit in auffälliger Weise von der Fassung des Basisentwurfs der FGO ³⁾ abweichen. Auch die Art der mit der Beschwerde anfechtbaren Verwaltungsakte scheint die Richtigkeit dieser ablehnenden Auffassung zu bestätigen: Im Gegensatz zu den hinsichtlich ihrer Voraussetzungen bis in einzelne gesetzlich abgegrenzten einspruchsfähigen (Steuer-) Bescheide ⁴⁾ weisen jene einen relativ weitgespannten Ermessensspielraum auf ⁵⁾, der ihren Inhalt einer detaillierten Prognose entzieht.

Konsequenzen für die Frage der Verzichtbarkeit ergeben sich aus letzterem in Wirklichkeit aber höchstens insoweit, als dieses Charakteristikum der beschwerdefähigen Verwaltungsakte lediglich das Zustandekommen einer Interessenlage verhindert, vergleichbar derjenigen, wie sie zur Rechtfertigung des v o r z e i -

1) Vgl. Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 1 (1); Brauel, FR 1966, 281; Dürschke, NWB F 2, 1170; Görg-Müller, § 50 FGO, Rz. 232; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 3; § 50 FGO, Anm. 4; Kühn-Kutter, § 235 AO, Anm. 1; § 50 FGO, Anm. 1; Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 2.
A.A.: Limprecht, S. 16; Oswald, StuW 1970, 95; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 8; Ziemer/Haarmann, Tz. 377, 1061, 2105; Arbeitskreis für die Reform der RAO, Bericht, S. 389 (zu § 333 EAO 1969).

2) § 349 AO 1977.

3) v. 2.8.63; dort § 49.

4) Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung; vgl. oben, Seite 17.

5) Dazu z.B. Hübschmann-Hepp-Spitaler, vor § 228 AO, Anm. 9; Kühn-Kutter, § 230 AO, Anm. 1; Tipke-Kruse, § 229 AO, Anm. 1.

t i g e n Verzichts auf Einspruch und Klage aufgedeckt werden konnte ¹⁾. Allein diese Möglichkeit ist daher mangels eines entsprechenden Bedürfnisses bei der Beschwerde auszuschließen ²⁾.

Darüber hinaus aber sind keine stichhaltigen Gründe ersichtlich, warum der Berechtigte nicht auch hier über sein subjektiv öffentliches Recht im sonst üblichen Umfang verfügen können sollte. Die bloße Diskrepanz zwischen Regierungsentwurf ³⁾ und endgültiger Fassung der FGO jedenfalls bietet keinen genügenden Anhaltspunkt für die Annahme, der Gesetzgeber habe die Dispositionsmaxime ausgerechnet bei der Beschwerde einschränken wollen; sein Festhalten an deren Zurücknehmbarkeit beweist vielmehr genau das Gegenteil ⁴⁾. Jede andere Interpretation des gesetzgeberischen Willens müßte zudem die Rechtslage vor Inkrafttreten der FGO - Möglichkeit des Verzichts auf alle Rechtsbehelfe ⁵⁾ - ebenso negieren wie die noch in § 49 des FGO-Entwurfs ⁶⁾ deutlich gewordene Absicht, diesen Zustand fortzuschreiben. Letzte Zweifel werden nunmehr endgültig durch § 354 AO 1977, beseitigt, der in seinem Abs. 1 S. 1 ganz bewußt ausdrücklich wieder vom Verzicht auf die Einlegung "eines Rechtsbehelfs" spricht ⁷⁾.

Die mißverständliche Fassung der §§ 235 Abs. 1 S. 1 AO, 50 Abs. 1 S. 1 FGO verdankt ihre Entstehung demnach offensichtlich lediglich einem Redaktionsversehen ⁸⁾. Begünstigt wurde dieses wahrscheinlich durch den Umstand, daß dem Institut des Rechtsbehelfs-

1) Oben, Seite 21 f.

2) Im Ergebnis ebenso Limprecht, S. 17; Ziemer/Haarmann, Tz. 377, 2105; Arbeitskreis für die Reform der RAO, Bericht, S. 389 (zu § 333 EAO 1969).

3) v. 2.8.63, BT-Drucksache IV/1446.

4) So zutreffend Limprecht, S. 16.

5) Vgl. § 248 AO a.F.

6) v. 2.8.63, BT-Drucksache IV/1446.

7) Begr. zu § 337 AO 1974.

8) Anders mit Nachdruck Kühn-Kutter, § 50 FGO, Anm. 1.

verzichts praktische Bedeutung hauptsächlich in seiner besonderen Erscheinungsform des vorzeitigen Verzichts im Bereich des Einspruchs zukam¹⁾; über dem Bemühen, dem auch im Gesetz Rechnung zu tragen, blieb der selbstverständliche allgemeine Grundsatz dann wohl unerwähnt, ohne deshalb jedoch an Geltung zu verlieren²⁾.

Auf Beschwerde und Klage gegen Beschwerdeentscheidungen kann somit ebenfalls verzichtet werden, im Unterschied zu Einspruch und Klage gegen Einspruchsentscheidungen allerdings erst nach Bekanntgabe des betreffenden Verwaltungsaktes³⁾.

2.) Umfang

Der Verzicht erfaßt den jeweiligen Rechtsbehelf in seinem vollen Umfang⁴⁾. Es ist also nicht möglich, ihn nur auf einen Ausschnitt des Entscheidungssatzes zu beschränken⁵⁾, etwa auf Einwendungen gegen die Höhe einer Steuerfestsetzung zu verzichten, solche gegen deren Vorläufigkeit sich aber vorzubehalten⁶⁾.

Trotz genereller Verfügbarkeit des subjektiven öffentlichen Rechts zur Rechtsbehelfseinlegung kann der Bürger unter der Geltung der Untersuchungsmaxime⁷⁾ darüber grundsätzlich nur in Form eines Entweder-Oder disponieren. Entschließt er sich zur Inanspruchnahme staatlichen Rechtsschutzes, muß er in Kauf nehmen, daß innerhalb des durch seine Initiative und primär zur Wahrung seiner Belange⁸⁾ in Gang gesetzten Verfahrens

1) Darauf weist insbesondere Limprecht, S. 16, hin.

2) Vgl. in diesem Zusammenhang BVerwG, v. 21.12.61, NJW 1962, 757, das die Beachtlichkeit der in 1. und 2. StARegG enthaltenen Anfechtungsregelung bejahte, obwohl das 3. StARegG darüber schwieg.

3) So auch die auf Seite 25, Fn. 1, angeführten Vertreter der Mindermeinung in der Literatur.

4) Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 1 (4).

5) Limprecht, S. 5.

6) So aber Niedersächs. FG, v. 28.9.65, EFG 1966, 246; dagegen mit Recht Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 1 (4).

7) Beachte § 246 AO (365 AO 1977) i.V.m. § 204 AO (88 AO 1977); § 76 FGO und Seite 12, 47, Fn. 5.

8) Oben, Seite 11.

die betreffende behördliche Maßnahme im Interesse der Allgemeinheit an der Gesetzmäßigkeit der (Steuer-) Verwaltung ¹⁾ insgesamt auf ihre Rechtmäßigkeit hin überprüft wird ²⁾.

Kein Fall eines (unzulässigen) teilweisen Rechtsbehelfsverzichts im vorgenannten Sinne liegt vor, wenn beispielsweise nicht alle der in einem Bescheid zusammengefaßten Verfügungen - Steuerfestsetzungen für mehrere Jahre oder solche in Verbindung mit sog. Ungehorsamsfolgen (Verspätungs-, Säumniszuschlag) - angefochten werden; hier sieht der Berechtigte lediglich davon ab, seinen Rechtsschutzgewährungsanspruch gegenüber einzelnen der mehreren selbständigen Rechtsverletzungen geltend zu machen.

3.) Wirkungen

Der wirksam erklärte ³⁾ Verzicht führt zum Verlust des subjektiven öffentlichen Rechts ⁴⁾, Einspruch bzw. Beschwerde und Klage erheben zu können; ein trotzdem eingelegter Rechtsbehelf ist als unzulässig zu verwerfen, §§ 235 Abs. 1 S. 4 AO (354 Abs. 1 S. 3 AO 1977), 50 Abs. 1 S. 4 FGO.

1) Vgl. Seite 17.

2) Z.B. Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 1 (4) unter Verweisung auf § 72 FGO, Anm. 2 (4); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 96 FGO, Anm. 56; Kühn-Kutter, § 246 AO, Anm. 1a; § 100 FGO, Anm. 2; Ziemer-Birkholz, § 66 FGO, Rdn. 23a; vor allem BFH (GrS), v. 17.7.67, BStBl. 1968 II, 344; auch v. 10.5.63, BStBl. 1963, III, 412. Zumindest für das finanzgerichtliche Verfahren ist noch eine gewisse Einflußnahme auf den Urteilsrahmen durch das Klagebegehren ermöglicht, über das das Gericht nicht hinausgehen darf, § 96 Abs. 1 S. 2 FGO. Im übrigen liegt es durchaus in der Hand des Rechtsbehelfsführers, den Umfang der Prüfung mittelbar durch sein Vorbringen mitzubestimmen, da die zur Entscheidung berufene Stelle, trotz fehlender Antragsbindung, sich normalerweise auf die streitigen Punkte beschränken wird; vgl. dazu die Vorgenannten. Mit dem umstrittenen Begriff des steuergerichtlichen Streitgegenstandes kann und braucht sich in diesem Zusammenhang nicht näher auseinandergesetzt zu werden. Hier mag der Hinweis auf die übw. Meinung genügen, die in Übereinstimmung mit BFH (GrS), v. 17.7.67, BStBl. 1968 II, 344, darunter die auf die einzelnen Klagearten abgestellten Rechtsbehauptungen des Klägers (Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes, Rechtsverletzung, Klagebegehren) versteht. Einzelheiten bei BFH, aaO.; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 65 FGO, Anm. 5 ff.; Ziemer-Birkholz, § 66 FGO, Rdn. 14 ff.

3) Die Erfordernisse erläutert Abschnitt V.

4) Oben, Seite 14 f.

Der betreffende Verwaltungsakt wird dadurch formell bestandskräftig ¹⁾ - im Falle vorgängiger Verfügung mit seiner Entstehung ²⁾ - und damit, speziell im Bereich der Steuerfestsetzungen, nur mehr unter erschwerten Voraussetzungen, vor allem zugunsten des Stpfl., abänderbar ³⁾. Insoweit unterscheiden sich die Folgen, sieht man von dem nicht unwichtigen Zeit- und Überlegungsfaktor ⁴⁾ einmal ab, in nichts von denjenigen, die durch die bloße Nichtausübung des Rechtsschutzgewährungsanspruchs, also durch ungenutztes Verstreichenlassen der Rechtsbehelfsfrist ⁵⁾, ausgelöst werden. Der Verzicht wiegt demgegenüber aber schon deswegen ungleich schwerer, weil die diesbezügliche ausdrückliche Erklärung außerhalb der durch ihre 'Unwirksamkeit' ⁶⁾ und ggf. Rücknehmbarkeit ⁷⁾ gezogenen engen Grenzen den Verzichtenden im Gegensatz zur Finanzverwaltung noch zusätzlich bindet ⁸⁾. Sieht sich letztere durch den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ⁹⁾ an der Einhaltung ihrer Zusage hinsichtlich des Steuerergebnisses gehindert, wird jedoch auch der Stpfl. wieder frei ¹⁰⁾; unerhebliche Abweichungen sollen

1) Im Steuer- hat sich ebenso wie im allgemeinen Verwaltungsrecht zur Kennzeichnung der mit der Unanfechtbarkeit eines (Steuer-) Verwaltungsaktes verbundenen Wirkung der Begriff der "formellen Bestandskraft" eingebürgert; vgl. insbesondere Tipke-Kruse, § 93 AO, Anm. 2; Wolff(-Bachof), § 52; ferner Becker-Riewald-Koch, § 93 AO, Anm. 4 (2); Hauelsen, DÖV 1961, 125; Limprecht, S. 4; v. Mutius, S. 28 - Forsthoff, S. 251 ff.; Hübschmann-Hepp-Spitaler, vor § 91 AO, Anm. 33 ff., u.a. sprechen auch insoweit von "Rechtskraft".

2) Vgl. oben, Seite 23 f.

3) Nach Maßgabe der §§ 92 bis 96, 201 Abs. 2 Nr. 6, 210 Abs. 3, 222 bis 224, 234 AO (172 ff. AO 1977) und der div. Einzelsteuergesetze; vgl. Limprecht, S. 5.

4) Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 21.

5) Dazu oben, Seite 14.

6) Einzelheiten in Abschnitt VII.

7) §§ 235 Abs. 2 S. 2 AO, 50 Abs. 2 S. 2 FGO; unten, Seite 95.

8) Ähnlich z.B. Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 19; § 50 FGO, Anm. 15; Limprecht, S. 19; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 28; RFH, vom 17.2.26, Bd. 9, 30.

9) Oben, Seite 17.

10) Vgl. Fußnote 8 und die Seiten 16, 91 f.

dabei nach der Rspr. allerdings nicht ins Gewicht fallen ¹⁾.

C) Im besonderen: Die Rechtsbehelfsrücknahme nach § 243 AO (362 AO 1977) und § 72 FGO

1.) Gegenstand und Voraussetzungen

a) Einspruch, Beschwerde und Klage

Wie in den anderen gerichtlichen und außergerichtlichen Verfahren ²⁾ ist auch im Bereich des Steuerstreits die Zurücknahme bei allen Rechtsbehelfen zulässig, nach § 243 AO (362 AO 1977) bzw. § 72 FGO insbesondere bei Einspruch, Beschwerde und Klage.

Als Widerruf (i.S. rückwirkender Beseitigung) des Rechtsschutzbegehrens ³⁾ setzt sie grundsätzlich nur, allerdings zwingend voraus, daß dieses bereits wirksam artikuliert, der betreffende Rechtsbehelf also eingelegt, und noch nicht anderweitig erledigt worden ist, die An- bzw. Rechtshängigkeit der Streitsache ⁴⁾ somit noch besteht ⁵⁾.

1) BFH, v. 30.7.53, BStBl. 1953 III, 288.

2) Einen Überblick vermittelt die Fußnote 1, Seite 12.

3) Zutreffend Görg-Müller, § 72 FGO, Rz. 368; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 2, 22; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 9; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 1; ferner Lang, VerwArch 1961, 88, 176; Eyermann-Fröhler, § 92 VwGO, Rdn. 1; Baumbach-Lauterbach-Albers-Hartmann, § 271 ZPO, Anm. 1; Rosenberg-Schwab, § 131 I 1. Dagegen vernachlässigen z.B. Redeker-v.Oertzen, § 92 VwGO, Anm. 1; Ule, § 40 I, die Rückwirkung, wenn sie die Klagerücknahme lediglich als Erklärung des Klägers, den begonnenen Rechtsstreit nicht fortführen zu wollen, definieren.

4) Im finanzgerichtlichen Verfahren beginnt die Rechtshängigkeit mit Anbringung der Klageschrift bei Gericht, § 66 Abs. 1 i.V.m. § 64 Abs. 1 FGO (ebenso: §§ 90 Abs. 1, 81 Abs. 1 VwGO), und endet grundsätzlich - Ausnahmen: Klagerücknahme, übereinstimmende Erledigterklärung - mit Rechtskraft des abschließenden Urteils; anders z.B. im Zivilprozeß: Eintritt der Rechtshängigkeit erst mit Zustellung der Klage §§ 253 Abs. 1, 263 Abs. 1 ZPO. Obwohl für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren entsprechende ausdrückliche Vorschriften fehlen, bestehen keine Bedenken, deren "Anhängigkeit" nach ähnlichen Gesichtspunkten zu beurteilen; so mit Recht z.B. Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 238 AO, Anm. 18; Tipke-Kruse, § 238 AO, Anm. 5; Ziemer-Birkholz, § 66 FGO, Rdn. 2.

5) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 11 f.; Görg-Müller, § 72 FGO, Rz. 369; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 3.

b) Zustimmungsbefähigung der Klagerücknahme

Mit Rücksicht auf das berechnigte Interesse, das die (Finanz-) Verwaltung sowohl ganz allgemein, wie jeder andere Beklagte, daran hat, nicht mutwillig mit Verfahren überzogen zu werden, von denen sich der Kläger bei erkennbarer Gefahr des Unterliegens dann einseitig relativ leicht und ohne Sachentscheidung wieder distanzieren kann ¹⁾, als auch speziell, nicht zuletzt im Hinblick auf den Massenfallcharakter des Steuerrechts, an der Klärung einer konkreten Rechtsfrage durch ein unabhängiges Gericht haben kann, ist zur Rücknahme der Klage ab einem bestimmten Verfahrensstand zusätzlich noch die Einwilligung ²⁾ des Beklagten ³⁾ erforderlich. Solche maßgebenden Einschnitte stellen - wegen der dann regelmäßig bereits erreichten Entscheidungsreife ⁴⁾ - nach § 72 Abs. 1 S. 2 FGO den Verzicht auf die mündliche Verhandlung, deren Schluß sowie das Ergehen eines Vorbescheids dar.

Die Zustimmungsbefähigung tritt dabei im Falle des Verzichts auf mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO) erst ein, wenn alle Beteiligten sich mit einer Entscheidung im schriftlichen Verfahren einverstanden gezeigt haben ⁵⁾; ordnet das Gericht im Rahmen seines diesbezüglichen Ermessens trotzdem ihre Durchführung an, gewinnt der Kläger hinsichtlich des Rücknahmerechts seine uneingeschränkte Handlungsfreiheit zurück ⁶⁾.

Gleiches erreicht er nach Ergehen eines Vorbescheids

1) FGO-Entw. v. 2.8.63, Begr. zu § 70; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 2; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 6.

2) Diese ist nicht gleichzusetzen mit der in § 183 BGB geregelten Form der Zustimmung, braucht der Klagerücknahme also nicht voraufzugehen; vgl. Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 1 (5); Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 10.

3) Nicht auch der anderen Verfahrensbeteiligten - so Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 16; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 9; BFH, v. 16.1.70, BStBl. 1970 II, 327.

4) Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 1 (4).

5) Z.B. Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 1 (4b); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 14; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 8.

6) Die in Fußnote 5 Genannten.

(§ 90 Abs. 3 FGO) durch einen Antrag auf mündliche Verhandlung ¹⁾ oder bei Wiedereröffnung der vom Vorsitzenden ursprünglich schon für geschlossen erklärten mündlichen Verhandlung seitens des Gerichts ²⁾.

2.) Umfang

Obwohl die Rechtsbehelfsrücknahme der ex tunc-Beseitigung eines bereits existenten konkreten Rechtsschutzbegehrens dient und die Frage nach der Zulässigkeit einer Teilrücknahme daher für den gerichtlichen und den außergerichtlichen Bereich durchaus unter verschiedenen Gesichtspunkten zu betrachten ist ³⁾, kann sie doch einheitlich unter Hinweis auf die diesbezüglichen Ausführungen beim Rechtsbehelfsverzicht ⁴⁾ grundsätzlich mit Nein beantwortet werden ⁵⁾.

Das insoweit von Literatur ⁶⁾ und Rspr. ⁷⁾ verschiedentlich als Ausnahme angeführte Beispiel steht dem nicht entgegen: Bilden mehrere Streitgegenstände ⁸⁾ den Gegenstand eines Verfahrens oder sind daran mehrere Beklagte beteiligt - sei es von vorneherein auf Grund objektiver bzw. subjektiver Klagehäufung ⁹⁾, sei es infolge nachträglicher Verbindung ¹⁰⁾ - und wird die Klage dann in Bezug auf einen von diesen zurück-

-
- 1) Da der Vorbescheid dann als nicht ergangen gilt, § 90 Abs. 3 S. 2, 3 FGO.
 - 2) § 93 Abs. 3 FGO. - Vgl. dazu etwa Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 13; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Anm. 7.
 - 3) Bei der Klage spielt, im Gegensatz zu Einspruch und Beschwerde, das Problem des Streitgegenstandes eine gewichtige Rolle; so ausdrücklich Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 243 AO, Anm. 1.
 - 4) Oben, Seite 27 f.
 - 5) Kühn-Kutter, § 243 AO, Anm. 3; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 243 AO, Anm. 8; RFH, v. 12.3.26, Bd. 18, 298; BFH, v. 24.1.57, BStBl. 1957 III, 106; mit Einschränkungen auch Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 2 (4), so wie die nachstehend (Fn. 6) Zitierten.
 - 6) Insbesondere Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 6 ff.; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 14 ff.
 - 7) Z.B. FG Schleswig-Holstein, v. 8.8.67, EFG 1967, 573; BFH, v. 29.6.65, BStBl. 1965 III, 601.
 - 8) Vgl. dazu, Fußnote 2, Seite 28.
 - 9) § 43 FGO bzw. § 59 FGO i.V.m. §§ 59 ff. ZPO
 - 10) § 73 FGO.

genommen, so liegt darin nämlich keine Rücknahme eines Teils einer Klage, sondern in Wirklichkeit vielmehr der Widerruf eines ganzen Rechtsschutzbegehrens unter mehreren selbständigen, lediglich verfahrensmäßig zusammengefaßten.

Ebensowenig handelt es sich um einen Fall teilweiser Klagerücknahme, wenn ein Kläger die Minderung des festgesetzten Est-Betrages später nicht länger im ursprünglich geltend gemachten, sondern nur noch in geringerem Umfange begehrt, etwa weil er sich inzwischen von der Richtigkeit der Gewinnermittlung oder der Nichtabzugsfähigkeit gewisser Ausgaben überzeugt hat; hier wird in Wahrheit lediglich der für den Rahmen des Urteils, nicht aber auch seinen Gegenstand maßgebende Klageantrag ¹⁾ in zulässiger Weise eingeschränkt ²⁾.

3.) Wirkungen

Die Rechtsbehelfsrücknahme beseitigt, entsprechend ihrem Verständnis als Widerruf des wirksam geäußerten Rechtsschutzbegehrens ³⁾, zunächst die An- bzw. Rechtshängigkeit der jeweiligen Streitsache mit rückwirkender Kraft ⁴⁾. Eine Entscheidung über den Rechtsbehelf darf danach nicht mehr ergehen; erfolgt sie trotzdem oder liegt sie - in Gestalt eines noch nicht rechtskräftigen Urteils ⁵⁾ - bereits vor, ist sie ohne weiteres unwirksam ⁶⁾.

Im Falle der Klagerücknahme hat das Gericht das Verfahren

1) Beachte § 96 Abs. 1 S. 2 FGO.

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 9a, b; Kühn-Kutter, § 72 FGO, Anm. 2; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 5; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 15 f.; - A.A. BFH, v. 12.10.67, BStBl. 1968 II, 98; zweifelnd aber bereits wieder BFH, v. 16.7.69, BStBl. 1970 II, 15.

3) Vgl. oben, Seite 30.

4) Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 3 (1); Görg-Müller, § 72 FGO, Rz. 368; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 22; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 9; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 1, 28.

5) Anderes ist wegen der unten, Seite 82 f., näher beschriebenen zeitlichen Grenzen nicht denkbar.

6) Vgl. z.B. Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 3 (1); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 22; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 9; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 30.

durch (deklaratorischen ¹⁾) Beschluß einzustellen, § 72 Abs. 2 S. 2 FGO, und darin, neben der Kostenfolge ²⁾, zweckmäßigerweise auch auf die Unbeachtlichkeit eines etwa vorausgegangen Urteils hinzuweisen. Wird ein außergerichtlicher Rechtsbehelf zurückgenommen, ist für die Finanzbehörde, deren Verfügung angefochten war (§ 254 Abs. 2 AO), nichts weiter veranlaßt, außer noch über die Kosten zu befinden ³⁾.

Bei Rechtsbehelfen, deren Einlegung an eine Frist gebunden ist ⁴⁾, hat die Rücknahme darüber hinaus aber gleichzeitig den Verlust der konkreten Rechtsbehelfsbefugnis als solcher zur Folge, §§ 243 Abs. 2 S. 1 AO, 72 Abs. 2 S. 1 FGO. Eine nochmalige Anfechtung ist danach ausgeschlossen ⁵⁾, der betreffende Steuerverwaltungsakt wird damit formell bestandskräftig.

Die zusätzliche Verzichtswirkung ⁶⁾ in diesen Fällen unterscheidet sie ganz erheblich von den vergleichbaren Regelungen der übrigen Verfahrensordnungen ⁷⁾ und verträgt sich nur

1) Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 1 (3), 3 (1); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 24, BFH, v. 20.9.66, BStBl. 1966 III, 680. - A.A. Görg-Müller, § 72 FGO, Rz. 375.

2) Nach § 136 Abs. 2 FGO hat grundsätzlich der Zurücknehmende die Kosten zu tragen.

3) Die regelmäßig den Rechtsbehelfsführer treffen, § 251 Abs. 2 AO.

Aus Gründen der Gleichbehandlung von Verwaltung und Stpfl. entfällt nach der AO 1977 im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren künftig die Kostenpflicht ganz; vgl. Begr. zum Achten Teil der AO 1974, BF-Drucksache VI/1982, S. 187.

4) Dazu gehören Einspruch und Beschwerde (§ 236 Abs. 1 AO - 355 AO 1977) in der Regel ebenso wie Anfechtungs- und Verpflichtungsklage (§ 47 Abs. 1 FGO).
Ausnahmen bilden die sog. Untätigkeitsbeschwerde nach § 230 Abs. 2 AO (349 Abs. 2 AO 1977), die Verpflichtungsklage in ihrer besonderen Form der sog. Vornahmeklage nach § 40 Abs. 1 FGO, die Feststellungsklage nach § 41 FGO sowie die Leistungsklage i.e.S.; zu den Einzelheiten z.B. Kühn-Kutter, § 243 AO, Anm. 3; vor allem Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 32, und Vorbem. zu §§ 40, 41 FGO.

5) Und zwar auch auf dem Umweg der Genehmigung des von einem vollmachtlosen Vertreter angebrachten Rechtsbehelfs, FG Schleswig-Holstein, v. 19.12.58, EFG 1959, 221.

6) Oben, Seite 29.

7) Vgl. den Überblick auf Seite 12.

schwer mit dem Wesen der Rechtsbehelfsrücknahme als einer der Formen der bloßen Nichtausübung des Rechtsschutzgewährungsanspruchs¹⁾. Ob diese Abweichung tatsächlich erforderlich war, um dem Wunsch der am Besteuerungsverfahren Beteiligten nach baldmöglichster und endgültiger Rechtssicherheit Rechnung zu tragen²⁾, muß allein schon in Anbetracht des Umstandes, daß die praktisch bedeutsamsten der Rechtsbehelfe ohnehin alle Ausschlußfristen unterliegen³⁾, nachdrücklich bezweifelt werden⁴⁾. Hier de lege ferenda zu dem allgemein gültigen Grundsatz zurückzukehren und lediglich den Verlust des e i n g e l e g t e n Rechtsbehelfs eintreten zu lassen, wäre deshalb durchaus zu begrüßen⁵⁾.

4.) Rechtsbehelfsrücknahme und Erledigung der Hauptsache

Trotz der teilweise identischen Wirkung darf die Rechtsbehelfsrücknahme nicht verwechselt werden mit der Erledigung der Hauptsache.

Diese tritt ein, wenn und soweit dem ursprünglichen oder (ggf. stillschweigend⁶⁾) eingeschränkten Rechtsschutzbegehren des Bürgers beispielsweise nach § 94 AO (172 AO 1977) durch Aufhebung bzw. Änderung des angefochtenen Steuerverwaltungsaktes entsprochen wird. Im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren führt bereits dieser Vorgang selbst⁷⁾,

1) Näher oben, Seite 14.

2) So z.B. Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 28.

3) Beachte Fußnote 4, Seite 34.

4) Ähnlich Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 3 (3); Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 9.

5) Das hat auch der Gesetzgeber nicht verkannt und § 362 Abs. 2 S. 1 AO 1977 unmißverständlich abgefaßt.

6) Z.B. durch Zustimmung zu einer Teiländerung nach § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO (172 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977) oder durch Verzicht auf einen Antrag i.S. des § 68 FGO. - Vgl. in diesem Zusammenhang etwa Becker-Riewald-Koch, § 68 FGO, Anm. (3); Hauber, DStR 1966, 356; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 94 AO, Anm. 31 ff.; Tipke-Kruse, § 94 AO, Anm. 19; § 138 FGO, Anm. 2; auch FG Rheinland-Pfalz, v. 8.10.68, EFG 1969, 101.

7) Hauber, DStR 1966, 357; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 94 AO, Anm. 33; Tipke-Kruse, § 94 AO, Anm. 19; § 249 AO, Anm. 1; BFH, v. 8.11.61, BStBl. 1962 III, 42; v. 11.8.71, BStBl. 1972 II, 2.

im gerichtlichen Verfahren - ebenso wie im Zivil- und Verwaltungsprozeß ¹⁾ - dagegen erst die übereinstimmende diesbezügliche Erklärung der Parteien ²⁾, zur Beendigung der An- bzw. Rechtshängigkeit der Streitsache ³⁾, im Gegensatz zur Rechtsbehelfsrücknahme allerdings nur mit ex nunc-Wirkung ⁴⁾ und beschränkt auf die "Hauptsache" ⁵⁾.

Da hier der Rechtsbehelf im übrigen, regelmäßig also zumindest hinsichtlich der Kosten ⁶⁾, weiterhin anhängig bleibt ⁷⁾, muß über ihn insoweit von der dazu berufenen Stelle ⁸⁾ grundsätzlich noch abschließend förmlich, d.h.,

-
- 1) Vgl. Stein-Jonas-Pohle, § 91 a ZPO, II 2; Eyermann-Fröhler, § 161 VwGO, Rdn. 6 f.-jeweils mit zahlreichen Nachweisen.
 - 2) Becker-Riewald-Koch, § 100 FGO, Anm. 7 (4); Hauber, DStR 1966, 357; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 138 FGO, Anm. 4; Kühn-Kutter, § 138 FGO, Anm. 2; Tipke-Kruse, § 138 FGO, Anm. 14; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 46; § 138 FGO, Rdn. 3; BFH, v. 15.2.68, BStBl. 1968 II, 413; v. 21.2.68, BStBl. 1968 II, 414; v. 23.2.68, BStBl. 1968 II, 352; v. 21.6.68, BStBl. 1968 III, 742; v. 25.10.68, BStBl. 1969 II, 167.
 - 3) Auch ohne ausdrücklichen gesetzlichen Ausspruch ist die Geltung dieses Grundsatzes als selbstverständliche Voraussetzung z.B. der einschlägigen Kostenvorschriften (§§ 138, 141 FGO) anzuerkennen; vgl. ferner §§ 248 Abs. 2 S. 2 AO (367 Abs. 2 S. 3 AO 1977), 100 Abs. 1 S. 4 FGO sowie die ähnliche Situation in den anderen Verfahrensordnungen (§§ 161 Abs. 2 VwGO; 91a ZPO) und Becker-Riewald-Koch, § 100 FGO, Anm. 7; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 35.
 - 4) Das betonen besonders Tipke-Kruse, § 138 FGO, Anm. 14; Ziemer-Birkholz, § 66 FGO, Rdn. 9.
 - 5) Ablehnend Hauber, DStR 1966, 357 (Fn.22), der die Übertragung des Begriffes der 'Erledigung der Hauptsache' auf das Vorverfahren für unzulässig und überflüssig hält. - Anders aber die sonst noch in Fußnote 7, Seite 35, Genannten.
 - 6) Von dem Fall einer vom Betroffenen nicht akzeptierten Teiländerung einmal abgesehen. Über deren Zulässigkeit vgl. näher Tipke-Kruse, § 94 AO, Anm. 17, 19 und die dort zitierte Rspr.
 - 7) Becker-Riewald-Koch, § 100 FGO, Anm. 7 (2); Hauber, DStR 1966, 357; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 94 AO, Anm. 37; Kühn-Kutter, § 248 AO, Anm. 3; Tipke-Kruse, § 94 AO, Anm. 21; § 249 AO, Anm. 1; § 138 FGO, Anm. 14; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 58 f. - jeweils mit weit. Nachweisen.
 - 8) § 254 Abs. 1 i.V.m. § 248 Abs. 1 bzw. 249 Abs. 2 S. 2 AO; § 138 FGO.
Anders dagegen bei Zurücknahme des Rechtsbehelfs, wo in jedem Fall die Ausgangsbehörde entscheidet (§ 254 Abs. 2 AO).

durch Einspruchs- bzw. Beschwerdeentscheidung ¹⁾ oder Beschluß ²⁾, befunden werden, sofern sich das nicht ausnahmsweise erübrigt ³⁾. Daraus schließen zu wollen, wie es verschiedentlich geschieht ⁴⁾, daß dann der Rechtsbehelf auch noch bis zum Ergehen dieser (Rest-) Entscheidung ⁵⁾ zurückgenommen werden könne, geht wegen der rein deklaratorischen Bedeutung, die der letzteren im Hinblick auf die Beendigung der An- bzw. Rechtshängigkeit als solcher zukommt ⁶⁾, aber wohl doch zu weit ⁷⁾. Nachdem § 141 FGO ⁸⁾, abweichend vom früheren Rechtszustand, im gerichtlichen Verfahren eine Gebührenermäßigung gleichermaßen für Rechtsbehelfsrücknahme und Hauptsachenerledigung vorsah, fehlte für derartige Über-

1) Vgl. Kühn-Kutter, § 248 AO, Anm. 3; Tipke-Kruse, § 94 AO, Anm. 21; § 249 AO, Anm. 1; BFH, v. 21.5.59, BStBl. 1959 III, 308; v. 8.11.61, BStBl. 1962 III, 42.

2) §§ 138, 143 FGO.

3) Weil diesbezüglich ebenfalls bereits Erledigung eingetreten ist, der Rechtsbehelfsführer etwa in vollem Umfang Erfolg gehabt hat und jegliche Kostentragung damit von vorneherein ausscheidet, § 251 Abs. 1 S. 1 AO (Ausnahme: § 252 AO). - So mit Recht auch Hauber, DStR 1966, 357; Kühn-Kutter, § 251 AO, Anm. 2; Tipke-Kruse, § 94 AO, Anm. 21; FG Rheinland-Pfalz, v. 8.10.68, EFG 1969, 101. Dringt der Rechtsbehelfsführer mit seinem Antrag dagegen nur zum Teil durch, unterliegt er im übrigen und hat insoweit die Kosten zu tragen, § 251 Abs. 1 S. 2 AO und § 138 Abs. 1 FGO; deren Umfang kann auch im außergerichtlichen Verfahren entspr. § 138 Abs. 1 FGO nach billigem Ermessen ermittelt werden; vgl. z.B. Brauel, FR, 1966, 281; BFH, v. 25.4.68, BStBl. 1968 II, 608; FG Rheinland-Pfalz, v. 8.10.68, aaO.

4) Garbe, FR 1964, 215; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 5; FG Düsseldorf, v. 24.6.64, EFG 1964, 561.

5) Vgl. Tipke-Kruse, § 94 AO, Anm. 21; BFH, v. 21.5.59, BStBl. 1959 III, 308; v. 8.11.61, BStBl. 1962 III, 42.

6) Z.B. Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 1 (3); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 94 AO, Anm. 31; § 138 FGO, Anm. 9; Hauber, DStR 1966, 357; BFH, v. 20.9.66, BStBl. 1966 III, 680.

7) So dezidiert Tipke-Kruse, § 94 AO, Anm. 19, 21; gleicher Ansicht Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 1 (3); BFH, v. 28.10.64, BStBl. 1965 III, 332; Hess FG, v. 15.5.56, EFG 1956, 323.

Entgegen der Meinung von Tipke-Kruse, aaO, bejaht auch Hauber DStR 1966, 355, nicht die Zulässigkeit der Rechtsbehelfsrücknahme nach erfolgter Hauptsachenerledigung, sondern stellt nur klar, daß diese bis zum Eingang der übereinstimmenden Erklärung bei Gericht möglich ist.

8) Aufgehoben durch Art. 4 § 2 Nr. 1 KostÄndG 1975 mit Wirkung vom 15.9.1975: Gebühr entfällt danach nur noch bei Rücknahme der Klage (Kostenverzeichnis Nr. 1301)!

legungen neben dem praktischen auch der theoretische Anlaß ¹⁾. Schon diese oberflächliche Betrachtung ²⁾ mag genügen, um aufzuzeigen, daß sich die Erledigung der Hauptsache im Vergleich mit der Rücknahme insgesamt als die weniger einschneidende Maßnahme erweist und in ihren Voraussetzungen und Folgen von dieser deutlich abhebt. Solche Differenzierung entspricht dem unterschiedlichen Verständnis, welches dem Bedürfnis, einen lediglich durch nachträglich eingetretene Umstände gegenstandslos gewordenen Antrag ³⁾ nicht mehr weiter zu verfolgen, einerseits und dem Interesse, von einem wirksam artikulierten Rechtsschutzbegehren aus vorwiegend subjektiven Momenten ⁴⁾ heraus wieder loszukommen, andererseits von der Rechtsordnung entgegenzubringen ist.

-
- 1) Ähnlich Hauber, DStR 1966, 357 (beachte nunmehr aber Fn.8, Seite 37!). - Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist in Zukunft ohnehin kostenfrei, s.o. Seite 34, Fn. 3.
 - 2) Auf eine detailliertere Darstellung muß hier u.a. aus Platzgründen verzichtet und verwiesen werden auf die einschlägigen Erläuterungen z.B. bei Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 138 FGO, Anm. 2 ff.; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn.34 ff.
 - 3) Z.B. Becker-Riewald-Koch, § 100 FGO, Anm. 7 (1); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 138 FGO, Anm. 2 ff.; Tipke-Kruse, § 138 FGO, Anm. 1; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 35.
 - 4) Unter denen die Überzeugung von der Unrichtigkeit des bisher eingenommenen Standpunktes und der mangelnden Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs den ersten Platz einnehmen dürfte.

IV. Rechtsnatur von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme

A) In der Sicht des steuerrechtlichen Schrifttums

Im älteren steuerrechtlichen Schrifttum werden Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme meist pauschal als "öffentlich-rechtliche Willenserklärungen" ¹⁾, als solche "(streng ²⁾)prozessualer Art" ³⁾, als "prozessuale Erklärungen" ⁴⁾ oder als "Prozeßhandlungen" ⁵⁾ bezeichnet. Die einschlägige Literatur aus der Zeit nach dem Inkrafttreten der FGO ⁶⁾ spricht von "Prozeßhandlung" fast ausschließlich ⁷⁾ zwar nur noch bei der Klagerücknahme, von "prozessualer (Willens- ⁸⁾)Erklärung" ⁹⁾ überwiegend beim Klageverzicht, verwendet letzteren Terminus, neben dem der "öffentlich-rechtlichen Willenserklärung" ¹⁰⁾ und der "Verfahrenshandlung" ¹¹⁾, aber auch bei den außergerichtlichen Rechtsbehelfen ¹²⁾.

Die eindeutige Dominanz prozeßrechtlicher Begriffe, insbesondere der Prozeßhandlung und ihrer Synonyme, legt auf den ersten Blick die Vermutung nahe, die hier behandelten Rechtsbehelfsanträge seien in ihrer Gesamtheit dem (Steuer-) Prozeßrecht zuzuordnen. Selbst dann, wenn dies zum Ausdruck zu bringen tatsächlich die Absicht verschiedener Autoren gewesen sein

1) Breimann, Steuerberatung 1960, 286; Neidhardt, DStZ 1940, 129; Ruoff, BB 1952, 168; Schneider, DStZ (A) 1954, 282.

2) Edenhofner, BlStA 1960, 161.

3) Erbrecht, DStR 1953, 441; Gast, FR 1959, 31; Plückebaum, DStZ (A) 1959, 388; Theis, FR 1954, 19.

4) Gast, Rechtsschutz, S. 190 f.; Voss, FR 1957, 454.

5) Gast, Rechtsschutz, S. 184.

6) Am 1.1.1966.

7) Görg-Müller, § 72 FGO, Rz. 370; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 8, 20; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 8; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 1, 18.

8) Kühn-Kutter, § 50 FGO, Anm. 2; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 12; Ziemer-Haarmann, Tz. 2102.

9) Görg-Müller, § 50 FGO, Rdn. 233.

10) Tipke-Kruse, § 235 AO, unter Verweisung auf § 50 FGO, Anm. 13.

11) Ziemer-Haarmann, Tz. 1084.

12) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 16 (Überschrift); § 243 AO, Anm. 2, 6, 12.

sollte, was jedoch keineswegs feststeht ¹⁾, wäre damit allerdings noch nichts über die Berechtigung derartiger Schlußfolgerungen gesagt. Um darüber ein Urteil fällen zu können, muß wohl oder übel zunächst ein eigener Versuch zur Standortbestimmung der angesprochenen Rechtshandlungen unternommen werden. Die oben gedrängt wiedergegebene Skala der Meinungen mag in etwa den dafür zur Verfügung stehenden Rahmen abstecken.

B) Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme als sog. nichtamtliche publizistische Willenserklärungen

Einen ersten und sehr bescheidenen Schritt in Richtung auf das gesetzte Ziel ermöglicht der vorangestellte Überblick immerhin in dem Umfange, in dem die verwendeten Begriffe kongruent, rechtlich gleich zu qualifizieren sind. Als solcher gewissermaßen kleinster gemeinsamer Nenner bietet sich die Rechtsfigur der Willenserklärung, genauer gesagt der öffentlich-rechtlichen Willenserklärung an.

1.) Ausgangspunkt: Die Willenserklärung des Privatrechts

Dem Privatrecht ist der Begriff der Willenserklärung bereits seit dem 18. Jahrhundert bekannt ²⁾, in seiner konkreten Ausprägung als Synonym für ein Rechtsgeschäft, "gerichtet auf die Hervorbringung eines rechtlichen Erfolges, der nach der Rechtsordnung deswegen eintritt, weil er gewollt ist" ³⁾ spätestens ab Beginn der Kodifikationsarbeiten zum BGB. Daneben kommt ihm dort eigenständige Bedeutung in all jenen Fällen zu, in denen der von der Rechtsordnung formierte Akt der Selbstgestaltung eines Rechtsverhältnisses, eben das Rechtsgeschäft, nicht nur in der Manifestation der Selbstbestimmung einer Person, d.h. einer Willenserklärung, besteht ⁴⁾, sondern das

1) Außer der Wortwahl, die zudem, wie obige Beispiele zeigen, alles andere als einheitlich ist, gibt es insoweit so gut wie keine Anhaltspunkte.

2) Flume, AT, S. 28, unter Verweisung auf Schloßmann, Willenserklärung und Rechtsgeschäft, Festgabe für Hänel (1907); 1 ff., 48 ff.

3) Motive I, S. 126, in Mugdan, Bd. 1, S. 421.

4) Flume, AT, S. 25 f.

Zusammenwirken mehrerer Rechtshandlungen - Willenserklärungen und/oder Realakte - erfordert ¹⁾.

Dieser Verselbständigung zu einem notwendigen Bestandteil jeden Rechtsgeschäfts ²⁾ angemessener ist es daher, die privatrechtliche Willenserklärung lediglich zu begreifen als auf einen Rechtserfolg gerichtete Willensäußerung, deren Wirkung durch die Rechtsordnung entsprechend dem kundgegebenen Willen bestimmt wird ³⁾.

2.) Die öffentlich-rechtliche Willenserklärung Privater

Der Begriff der Willenserklärung hat, sozusagen als ein Grundbegriff der allgemeinen Rechtslehre ⁴⁾, auch Eingang ins öffentliche Recht gefunden, dem vertragliche Regelungen zwar keineswegs fremd ⁵⁾, aber doch nicht in dem Maße wesentlich sind wie dem bürgerlichen Recht, und dem daher die zuletzt gefundene Umschreibung zweifellos besser entspricht ⁶⁾. Die Identität der Begriffsbildung allein, darauf sei mit Middel ⁷⁾ von vorneherein hingewiesen, bedingt jedoch noch nicht dieselbe rechtliche Beurteilung des Phänomens in beiden Rechtsbereichen.

a) Tatbestand

Grundsätzliche Übereinstimmung besteht, um diesen Aspekt gleich kurz mit abzuhandeln, im tatbestandlichen Aufbau ⁸⁾: Hier wie dort muß zum äußeren Vorgang der Erklärung, der Kundgabe, das innere Moment des Willens kommen, der sich im normalen, d.h., nicht "pathologischen" Fall ⁹⁾ selbst wiederum aus den drei Elementen Handlungswille (= Wille, überhaupt eine Handlung vorzunehmen), Erklärungswille oder

1) Flume, AT, S. 27 f., mit diversen Beispielen des bürgerlichen Rechts.

2) Palandt, Überbl. v. § 104 BGB, Anm. 1c, 2a; Einf. v. § 116 BGB, Anm. 1a.

3) So in etwa Enneccerus-Nipperdey, § 137 IV 1; Erman, Einl. § 104 BGB, Rdn. 1.

4) Middel, S. 22

5) Vgl. z.B. zu den verwaltungsrechtlichen Verträgen, Wolff-Bachof, § 44 II, und zu den Prozeßverträgen Arens, S. 85 ff. - jeweils mit weit. Nachweisen.

6) Krause, S. 299.

7) aaO. (Fn. 4).

8) Klemp, S. 8.

9) Flume, AT, S. 49.

-bewußtsein (= Wollen oder zumindest Erkennen der rechtlichen Relevanz eines Verhaltens als Erklärung) und Geschäftswille (= Wille, einen ganz bestimmten, rechtlich gesicherten Erfolg herbeizuführen) zusammensetzt ¹⁾.

b) Begriffsbildung

Ausgehend von der oben gewonnenen Definition liegt es nahe, dann von einer öffentlich-rechtlichen Willenserklärung zu sprechen, wenn der gewollte **R e c h t s e r f o l g a u f d e m G e b i e t d e s ö f f e n t l i c h e n R e c h t s** eintritt ²⁾.

Diese Formulierung umfaßt neben den Willensäußerungen Privater auch die hoheitlichen Akte, läßt jedoch andererseits die privatrechtliche Wirkungen zeitigenden unter letzteren, wie z.B. den Enteignungsbescheid ³⁾, außer Betracht. Vom Standpunkt einer alle Bekundungen der Staatsgewalt ebenfalls als Ausdruck eines entsprechenden Willens zu begreifen sich bemühenen Auffassung, ist sie damit zu eng, für ein an dem durch das Privatrecht geprägten Prototyp, der Willenserklärung des Einzelnen, orientiertes Verständnis dagegen zu weit; sie bedarf also einer Modifizierung in der einen oder anderen Richtung.

aa) Versuche, den Begriff der (rechtsgeschäftlichen) Willenserklärung auf staatliche Akte im weitesten Sinne, einschließlich der Rechtsetzung ⁴⁾, auszudehnen, wurden in der Tat immer wieder unternommen ⁵⁾; insbesondere die Hauptform des Verwaltungshandelns, der

1) Flume, AT, S. 46 f.; Enneccerus-Nipperdey, § 145 II A; Lehmann-Hübner, § 24 IV 1.

Auf die die zivilrechtliche Szenerie lange Zeit - auch noch nach Inkrafttreten des BGB, das sich für keine der beiden Alternativen entschieden hat - beherrschende Auseinandersetzung zwischen der Willens- und der Erklärungstheorie, in den Hintergrund gedrängt durch die jüngere Geltungstheorie, braucht in diesem Zusammenhang nicht näher eingegangen zu werden; vgl. dazu die Vorgenannten.

2) Küchenhoff, Laforet - Festschrift, S. 320; BayVBl. 1958, 325; Middel, S. 23, mit weiteren Zitaten.

3) Küchenhoff, BayVBl. 1958, 325; Wolff, § 22 III f.

4) Vgl. EWRÖ, Begr. S. 125 f., und den Hinweis bei Forsthoff, S. 205.

5) Von EWRÖ, aaO; Fleiner, S. 185; den bei Forsthoff, S. 205, Fn. 1, Aufgeführten, und grundlegend Kormann, passim.

(befehlende und gestaltende) Verwaltungsakt ¹⁾, fordert infolge des ihm eigenen Erklärungsmomentes und seines finalen Charakters ²⁾ auch jetzt noch verschiedentlich dazu heraus ³⁾.

Dabei wird jedoch nicht genügend beachtet, daß trotz aller Gemeinsamkeit der Regelungsfunktion ⁴⁾ - die bei den Rechtsetzungsakten mangels Ausrichtung auf die Begründung, Änderung oder Aufhebung eines konkreten Rechtsverhältnisses bereits fehlt - zwischen der "Willenserklärung" der Verwaltung und der des Einzelnen entscheidende Unterschiede bestehen, die zutage treten, wenn man bei der Betrachtung von der Grundstruktur aller Willenserklärungen, der s c h ö p f e r i s c h e n Gestaltung des Rechts unter finalem Bezug auf die Rechtsfolge ⁵⁾, ausgeht.

Die Rechtsordnung gewährt dem verantwortlichen Menschen diese Möglichkeit, seine Lebensbeziehungen nach eigenem Entschluß innerhalb der von ihr selbst gesetzten Grenzen (z.B. §§ 134, 138 BGB) zu formen, am ausgeprägtesten zwar durch die Anerkennung der Privatautonomie als grundlegendes Ordnungsprinzip des Privatrechts ⁶⁾. Darüber hinaus gesteht sie dem Bürger aber auch im öffentlichen Recht einen Entscheidungsspielraum zu ⁷⁾, der ihm gestattet, in

1) Vgl. dazu Forsthoff, S. 195 ff., 209; Wolff-Bachof, § 46 I, § 47 I.

Unter Verwaltungsakt soll dabei mit der h.M. "jede hoheitliche Maßnahme eines Trägers öffentlicher Verwaltung zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiete des Verwaltungsrechts, gerichtet auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen" verstanden werden.

2) Forsthoff, S. 205 f.; F. Mayer, S. 84; Flume, AT, S. 41.

3) Z.B. F. Mayer, aaO; Tipke-Kruse, § 91 AO, Anm. 8, 9.

4) Forsthoff, S. 205 f.; Flume, S. 41.

5) Flume, AT, S. 33, Krause, S. 303 - Sperrung vom Verfasser.

6) Flume, AT, S. 1 ff.; Larenz, AT, S. 35; Staudinger-Coing, Einl. v. § 104 BGB, Anm. 2a; Arens, S. 30.

7) Krause, S. 303; ablehnend Rupp, S. 104 ff., 177 ff.

zahlreichen, gesetzlich festgelegten Fällen ¹⁾ auf Entstehung und Bestand des jeweiligen Rechtsverhältnisses gestaltend Einfluß zu nehmen, also zumindest über das "Ob", vielfach sogar das "Wie" ²⁾, frei zu befinden ³⁾.

Dem hoheitlichen Verwaltungshandeln dagegen ist solche Selbstbestimmung weitgehendst fremd. Dieses steht vielmehr unter dem Vorbehalt des Gesetzes, einer Komponente des in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, die für jeden Verwaltungsakt, ob belastend oder begünstigend, eine gesetzliche Grundlage verlangt ⁴⁾. Liegen deren Voraussetzungen vor, hat die Behörde in der vorgeschriebenen Weise tätig zu werden, ohne daß Raum für eine andere Entscheidung oder schöpferische Gestaltung bleibt ⁵⁾. Selbst dort, wo die Norm ein gewisses Ermessen einräumt, kann dieses immer nur pflichtgemäß, d.h., orientiert am öffentlichen Interesse, nicht nach eigenem Gutdünken, ausgeübt werden ⁶⁾. Im übrigen unterscheidet sich auch der innere Vorgang, auf dem die Erklärung des Einzelnen beruht, von den das Zustandekommen eines Verwaltungsakts bestimmenden Willensvorgängen ⁷⁾, soweit letztere überhaupt gesondert erfaßbar sind ⁸⁾. Keinesfalls ist der 'Wille' der Verwaltung identisch mit dem psychischen Willen etwa des Beamten, der lediglich für das Ge-

1) Fleiner, S. 141; Krause, S. 303 f., unter Angabe von Beispielen, die sich ferner bei Middel, passim, und EWVRO, Begr. S. 127 ff., finden.

2) Vgl. z.B. Schick, StuW 1969, 366.

3) Arens, S. 37; Krause, S. 303.

4) Maunz-Dürig-Herzog, Art. 20 GG, Rdn. 127, 128; Wolff-Bachof, § 30 III; Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 14 ff. -jeweils mit div. Belegen, auch zum Meinungsstand hinsichtlich des Erfordernisses einer Ermächtigungsgrundlage für begünstigende Verwaltungsakte und öffentlich-rechtliche Verträge. Beachte in diesem Zusammenhang weiter Seite 17.

5) Flume, AT, S. 42 f.; Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 16.

6) Flume, aaO

7) Klemp, S. 2.

8) Dazu Stich, JuS 1964, 333 (336).

meinwesen handelt; entspricht die von diesem getroffene Regelung objektiv den oben aufgezeigten Anforderungen der Gesetz- und Zweckmäßigkeit, ist sie, ungeachtet eventueller Mängel im Willen ihres Autors, grundsätzlich gültig ¹⁾.

Den Begriff der Willenserklärung auf staatliche Hoheitsakte anders als in sprachlich-bildhafter Weise zu übertragen, erscheint demnach kaum zulässig ²⁾, zumindest aber wenig nützlich und irreführend. Hier sollen daher unter öffentlich-rechtlichen Willenserklärungen stets allein die *n i c h t i n A u s ü b u n g ö f f e n t l i c h e r G e w a l t* ³⁾ abgegebenen verstanden werden, und zwar auch dort, wo dies nicht ausdrücklich durch erläuternde Zusätze wie "von Privat- bzw. Zivilpersonen", "Privater" oder "nichtamtlich publizistisch" kenntlich gemacht ist ⁴⁾.

- bb) Zur Beantwortung der im Einzelfall nicht immer einfachen Frage, ob der Regelungsgegenstand tatsächlich dem öffentlichen Recht angehört, haben Literatur und Rechtsprechung Abgrenzungskriterien entwickelt, z.B. in der sog. Subjektions- (Mehrwert-), der Rechtsformen-, der Sonderrechts- (Rechtssatz-, erneuter Subjekts-) Theorie ⁵⁾. Diese zu bemühen erübrigt sich jedoch dann, wenn eindeutig feststeht, daß sich die Alternative Privatrecht überhaupt nicht stellt ⁶⁾, da nur Verwaltungsrecht, als dessen besondere Ausformung das Steuerrecht trotz seiner weitestgehenden Verselbständigung heute richtigerweise wieder erkannt

1) Forsthoff, S. 207; Klemp, S. 2; Flume, AT, S. 42, allerdings differenzierend zwischen Verwaltungsakten mit und ohne Ermessensgebrauch.

2) Forsthoff, S. 205 f.; Spanner, VerhDJT(43), S.22; Wilde, S.68.

3) Vgl. Art. 20 EWVRO.

4) Middel, S. 23; auch Krause, S. 298.

5) Einzelheiten und Fundstellen bei Middel, S. 23 ff.; Wolff-Bachof, § 22 II; Enneccerus-Nipperdey, § 34 II.

6) Middel, S. 25.

wird ¹⁾, und/oder Prozeßrecht in Betracht kommen können, deren Zugehörigkeit zum öffentlichen Recht außer jedem Zweifel steht ²⁾. Soweit also diesen Teilbereichen der Gesamtrechtsordnung zuzuordnende Rechtshandlungen dogmatisch als Willenserklärungen zu qualifizieren sind, handelt es sich um öffentlich-rechtliche im vorgenannten Sinne ³⁾.

c) Einbeziehung der Prozeßhandlungen

Den so verstandenen Willenserklärungen kann insbesondere jene Gruppe von Prozeßhandlungen zugerechnet werden, die weder reine Wissenserklärungen, Vorstellungsmitteilungen oder Realakte darstellen ⁴⁾. Wie immer man ihren Begriff im einzelnen auch definieren mag, nimmt die Partei durch sie doch bewußt gestaltend auf die prozessualen Rechtsbeziehungen Einfluß ⁵⁾.

-
- 1) Vgl. u.a. Boettcher, Stuw 1962, 1 ff.; Eckardt, StbJb 1961/62, 77 ff.; Felix, Festschrift für Spitaler, S. 141; Kruse, S. 3; Mattern, NJW 1964, 617 ff.; Sidow, S. 3; Strickrodt, DtStR 1968, 656; Tipke-Kruse, Einf., S. XXIX; Vogel, DVBl. 1962, 435; ebenso schon Hensel, S. 1.
 - 2) Für das Prozeßrecht insgesamt - z.B. Wilde, S. 163, mit Nachweisen; speziell für das Zivilprozeßrecht - z.B. Bruns, § 1 III 3; Rosenberg-Schwab, § 1 VI; Stein-Jonas-Pohle, Einl. F 3.
Kritisch dagegen Larenz, AT, S. 3 f., der sich unter Berufung auf die Gleichstellung der Prozeßparteien und die in Form der Dispositionsfreiheit im Prozeß fortwirkende Privatautonomie (dazu auch Arens, S. 37) für die Anerkennung der Eigenständigkeit des Prozeßrechts und gegen seine Zuordnung zum öffentlichen Recht ausspricht; ähnlich Baumbach-Lauterbach-Albers-Hartmann, Einl. III 2 B.
 - 3) Was nicht ausschließt, daß sie gelegentlich - vornehmlich im zivilprozessualen Bereich - zugleich den Tatbestand privatrechtlicher Normen erfüllen und entsprechende Wirkungen äußern können, wie z.B. Prozeßvergleich, Anerkennung, Verzicht, Aufrechnung im Prozeß (Einzelheiten etwa bei Arens, S. 101 ff., 205 ff.; Rosenberg-Schwab, passim), oder mit zivilrechtlichen gegen steuerliche Ansprüche gem. § 124 AO (226 AO 1977), Klemp, S. 37 ff.
 - 4) Arens, S. 38; Stein-Jonas-Pohle, Vorbem. XI 2d vor § 128 ZPO. Jeden dogmatischen Wert solcher Aufgliederung leugnen Baumbach-Albers-Hartmann, Grundz. § 128 ZPO, Anm. 5, Rosenberg-Schwab, § 64 III.
 - 5) Deziert Arens, S. 38; vgl. ferner Rosenberg-Schwab, § 63 IV, V; Stein-Jonas-Pohle, Vorbem. XI 1 c vor § 128 ZPO; Zöllner, Vorbem. B II, § 128 ZPO.

Der Berechtigung solcher Qualifizierung wird verschiedentlich mit dem Argument zu begegnen versucht, vor allem bei den sog. Erwirkungshandlungen ¹⁾ ziele der Geschäftswille, sofern er nicht, wie bei den Behauptungen, überhaupt fehle, nicht auf einen unmittelbaren Rechtserfolg ab ²⁾ - ein Vorwurf, der sich in gleicher Weise gegen ihr verwaltungsrechtliches Pendant, die die beabsichtigte Rechtsgestaltung ebenfalls nicht selbständig herbeiführenden, wenn auch die Voraussetzung dafür bildenden, daher lediglich anspruchsbegründenden Anträge ³⁾ richtet ⁴⁾.

Dem Hinweis auf die Besonderheiten bei den Behauptungen kommt dabei schon deshalb kein Gewicht zu, weil deren Einbeziehung unter die Willenserklärungen allenfalls im Geltungsbereich der Verhandlungsmaxime ⁵⁾ vertretbar wäre, für das vom Untersuchungsgrundsatz ⁵⁾ geprägte Verfahren aber scheitern muß ⁶⁾ und im Rahmen einer allgemeinen Betrachtung folglich besser von vorneherein unterbleibt. Abgesehen davon, spricht gegen die Beachtlichkeit des Einwands bereits der Umstand, daß die Prozeßhandlung bzw. der Antrag zumindest eine Veränderung der rechtlichen Situation unter den Beteiligten bewirkt, die Möglichkeit und Verpflichtung zu einer entsprechenden Reaktion begründet, insoweit also zweifellos einen vom Han-

1) Im Gegensatz zu den unmittelbare prozessuale Rechtswirkungen erzeugenden sog. Bewirkungshandlungen. - Terminologie im Anschluß an Goldschmidt, § 364 f., 456 f., heute allgemein üblich; vgl. z.B. Rosenberg-Schwab, § 64; Stein-Jonas-Pohle, Vorbem. XI 2b vor § 128 ZPO.

2) Nachweise bei Arens, S. 38.

3) Siehe unten, Seite 56.

4) Middel, S. 27; EwVRO, Begr. S. 133 ff.

5) Dieses Begriffspaar dient zur Beantwortung der Frage nach der Herrschaft über den Verfahrensstoff, also danach, wer den Kreis der bei der Entscheidung zu berücksichtigenden Tatsachen, deren Beweisbedürftigkeit und -möglichkeiten zu bestimmen hat. Über seine weitere Bedeutung und die Abgrenzung zu anderen (Prozeß-) Grundsätzen, vgl. näher Becker-Riewald-Koch, § 76 FGO, Anm. 1; Bitter, BayVBl. 1958, 41 ff.; Lang, VerwArch 1961, 60 f.; Ule, §§ 26 ff.

6) Arens, S. 40, 177; Stein-Jonas-Pohle, Vorbem. XI 2d vor § 128 ZPO; zur Problematik ferner Henckel, S. 79.

delnden (auch) gewollten unmittelbaren Erfolg zeitigt¹⁾. Im übrigen ist die Unmittelbarkeit des Erfolgseintritts für die Willenserklärung keineswegs begriffswesentlich, wie die Notwendigkeit des Zusammenwirkens mehrerer Rechtshandlungen in bestimmten Fällen - Vertragsschluß, Gesellschaftsgründung, Eigentumsübertragung etc. - zeigt²⁾ und worauf beispielsweise Siegert³⁾ im Zusammenhang mit den Prozeßhandlungen hingewiesen hat.

d) Zwischenergebnis

Ob steuerrechtlicher Antrag oder Prozeßhandlung, auf jeden Fall handelt es sich bei Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme also um öffentlich-rechtliche Willenserklärungen⁴⁾, die wir in Zusammenfassung der bisherigen Untersuchungsergebnisse definieren können als final auf die Herbeiführung - unmittelbar oder mittelbar über eine entsprechende hoheitliche Maßnahme - eines Rechtserfolges auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts gerichtete Willensäußerungen, die von einem Einzelnen, nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt, abgegeben werden⁵⁾.

Dieses Rechtsinstitut hat, das sei nicht bloß der Vollständigkeit halber, sondern auch und gerade zum besseren Verständnis der im weiteren Verlauf der Arbeit immer wieder auftauchenden dogmatischen Schwierigkeiten erwähnt, nach ohnehin nur zögernder Anerkennung seiner

1) So für die Prozeßhandlungen insbesondere Arens, S. 39, unter Hinweis auf Stein, ZZP 41, 417 ff.; für die verwaltungsrechtlichen Antragstatbestände, EWVRO, Begr. S. 133 ff.; und die dort Genannten.

2) Oben, Seite 40 f.

3) Die Prozeßhandlungen, ihr Widerruf und ihre Nachholung, Berlin 1929, S. 30 ff. Ebenso Arens, S. 39; Krause, S. 298 f.

4) So ausdrücklich z.B. schon BFH, v. 17.8.61, BStBl. 1962 III, 107, in Bezug auf die Rücknahme der Rechtsbeschwerde (jetzt Revision).

5) Vgl. Seite 41 ff. und vor allem Krause, S. 298.

Existenz ¹⁾, erst in jüngerer Zeit verstärktes systematisches Interesse in Wissenschaft und Praxis gefunden ²⁾ - ausgehend namentlich von der Entwicklung im Sozialrecht ³⁾. Die Gesetzgebung hat sogar bis heute ¹ auf eine ausdrückliche allgemeine Erfassung dieser Willenserklärungen, trotz ihrer Verbreitung im gesamten materiellen und formellen öffentlichen Recht ⁴⁾, verzichtet - von dem bemerkenswerten, leider im Entwurfstadium steckengebliebenen Versuch zur Schaffung einer Verwaltungsrechtsordnung für Württemberg ⁵⁾ einmal abgesehen. Der Grund solcher, lediglich in Bezug auf einige wenige Teilprobleme, wie z.B. die Irrtumsanfechtung oder die Mitwirkung bei Verwaltungsakten ⁶⁾, aufgegebener Zurückhaltung ist in dem Bemühen um vorrangigste lückenlose Klärung des Handelns der öffentlichen Gewalt zu suchen ⁷⁾.

Für die Bestimmung der Rechtsnatur der hier behandelten Rechtsbehelfsanträge im einzelnen ist mit der Feststellung ihrer Zugehörigkeit zu den nichtamtlichen Willenserklärungen des öffentlichen Rechts freilich so gut wie nichts gewonnen, für ihre rechtliche Beurteilung nicht viel mehr als die insoweit generell zutreffende Erkenntnis, daß sie wohl nicht direkt dem Privatrecht unter-

1) Dazu Middel, S. 22, und EwVRO, Begr. S. 129.

2) Das betont bereits EwVRO, aaO; ebenso Küchenhoff, Laforet-Festschrift, S. 317. Neben den bei den Vorgenannten Aufgeführten, verdienen insoweit besonderer Erwähnung Krause, Middel und Klemp (letzterer für das Steuerrecht).

3) Krause, S. 297 f., mit Belegen.

4) Vgl. die zahlreichen Beispiele, die EwVRO, Begr. S. 130 f., Krause, S. 304, Middel, passim, und auch Klemp, S. 1, anführen.

5) (EwVRO) aus dem Jahre 1931, der sich in seinem 3. Abschnitt über 41 Paragraphen hinweg (§§ 20-60) ausführlichst mit den nichtamtlichen publizistischen Willenserklärungen befaßt. Die wenigen Landes-Verwaltungsverfahrensgesetze - z.B. für Berlin, v. 2.10.1958, oder Schleswig-Holstein, v. 18.4.1967 - bringen ebenso wie nunmehr das bundeseinheitliche VwVfG v. 25.5.1976 lediglich indirekte Regelungen, etwa in den Vorschriften über öffentlich-rechtliche Verträge.

6) Näher Klemp, S. 4.

7) Krause, S. 297; Klemp, S. 4 - jeweils unter Verweisung auf einschlägige Literatur.

liegen ¹⁾, im übrigen aber keineswegs gleich behandelt zu werden brauchen ²⁾.

C) Prozeßhandlung oder steuerrechtliche Willenserklärung?

1.) Der Begriff der Prozeßhandlung als Abgrenzungskriterium

Die für den Fortgang dieser Untersuchung erforderliche und für ihre Zwecke auch schon ausreichende Möglichkeit zur weiteren Differenzierung bietet sich, wenn man darauf abstellt, in welchem Bereich des öffentlichen Rechts die einzelne Erklärung ihre unmittelbare Hauptwirkung entfaltet.

Liegt diese auf prozessuaalem Gebiet, wird sie also durch das Prozeßrecht bestimmt, haben wir es mit einer Prozeßhandlung zu tun, anderenfalls gehört die betreffende Willensäußerung dem 'materiellen' Recht an ³⁾ - wobei zunächst durchaus offen bleiben kann, welchem Teil desselben ⁴⁾. Prozeßrecht ist dabei in formellem Sinne als das Recht des gerichtlichen Verfahrens ⁵⁾ und als Gegenstück zum jeweiligen materiellen Recht ⁶⁾ aufzufassen.

Der Begriff der Parteiprozeßhandlung, auf den es hier allein ankommt, läßt sich demnach kurz umreißen als w i l l e n s g e t r a g e n e s unmittelbar oder mittelbar ⁷⁾ p r o -

1) Krause, S. 300 f.

2) Krause, S. 302; Arens, S. 14 ff. und passim, für die Parteihandlungen im Zivilprozeß.

3) Vgl. Rosenberg-Schwab, § 63 II; ferner Baumgärtel, S. 92, 168, 286; Habscheid, NJW 1965, 2370; Henckel, S. 30 ff. ("... entscheidend ist der Zweck ..."); Limprecht, S. 9; Stein-Jonas-Pohle, Vorbem. XI 1b vor § 128 ZPO. Das schließt nicht aus, daß die einzelne Handlung u.U. Folgen in beiden Bereichen zeitigt.

4) Dem materiellen Verwaltungs-, respektive Steuerrecht im eigentlichen Sinne oder dem (Steuer-)Verwaltungsverfahrenrecht - so insbesondere Bettermann, VVDStRL 17, 119 f.; ferner z.B. Haueisen, DVBl. 1962, 885; Mayer, BayVRl. 1960, 332; Spanner, VerhDJT (43), S. 18 ff.

5) Z.B. Bettermann, VVDStRL. 17, 119; Henckel, S. 24; v.Mutius, S. 21.

6) Bettermann, aaO; Henckel, aaO.

7) Durch Schaffung eines außerhalb des gerichtlichen Verfahrens liegenden Tatbestandes, der mit seiner Einführung in den Prozeß diesen gestaltet; vgl. Baumgärtel, S. 286.

zeßgestaltendes Verhalten, das in seiner Wirkung dem Prozeßrecht untersteht¹⁾.

Damit ist ein brauchbares Kriterium gefunden, die in ihrer Gesamtheit bereits als nichtamtliche publizistische Willenserklärungen²⁾ erkannten Verzichts- und Rücknahmehandlungen ggf. deutlicher voneinander abzugrenzen, und zwar nicht nur in systematisch befriedigender, sondern auch in praktisch relevanter Weise³⁾, da die Prozeßhandlungen gemeinhin⁴⁾ nach besonderen Regeln beurteilt zu werden pflegen⁵⁾.

2.) Möglichkeiten rechtlicher Qualifizierung im übrigen

Soweit sich Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme danach nicht als Prozeßhandlungen erweisen sollten, bleibt die Frage zu beantworten, wo sie dann innerhalb des 'materiellen' Rechts, konkret des Steuerrechts, anzusiedeln sind.

a) Wegen ihrer (objektsbedingten) ausschließlichen Verfahrensbezogenheit⁶⁾ kommt dafür von vorneherein nur das **S t e u e r v e r f a h r e n s r e c h t** in Betracht, also der Inbegriff der Rechtssätze, die, vergrößernd und in Anlehnung an einschlägige allgemein verwaltungsrechtliche Überlegungen⁷⁾ gesagt, die Art und Weise des Tätigwerdens von und gegenüber den Steuerverwaltungsorganen regeln - und davon wiederum jener Sektor, der speziell auf die Anfechtung und Kontrolle⁸⁾ finanzbehördlicher Entscheidungen

1) Ähnlich Baumgärtel, S. 291; Henckel, S. 33; Rosenberg-Schwab, § 63 IV; Stein-Jonas-Pohle, Vorbem. XI 1c vor § 128 ZPO.

2) Definition auf Seite 48.

3) Dazu Baumgärtel, S. 7.

4) Ob zu Recht oder zu Unrecht, sei hier dahingestellt; beachte aber unten, Seite 98 ff.

5) So Rosenberg-Schwab, § 63 I, in Bezug auf den Zivil- und Klump, S. 41, für den Verwaltungs- bzw. Steuerprozeß.

6) Vgl. oben, Seite 11; ferner Limprecht, S. 4.

7) Beispielsweise von Bettermann, VVDStRL 17, S. 121; Maunz-Dürig-Herzog, Art. 84 GG, Rdn. 29; Spanner, VerhDJT (43), S. 29.

8) Die dabei von den Behörden ausgeübte Tätigkeit stellt, darauf sei der Vollständigkeit halber hingewiesen, auch im materiellen oder funktionellen Sinne Verwaltung dar, was eine wesentliche Rolle im Zusammenhang mit der Schaffung der VwGO und den Bemühungen um ein Bundesverwaltungsverfahrensgesetz spielte. - Näher dazu Bettermann, VVDStRL 17, S. 118 und passim; Clasen, NJW 1958, 861; Maunz-Dürig-Herzog Art. 84 GG, Rdn. 29; v. Mutius, S. 26 ff.

ausgerichtet und dementsprechend förmlich ¹⁾ ausgestaltet ist ²⁾.

Solche Zuordnung ist zweifellos richtig, nicht zuletzt im Hinblick auf die Schwierigkeiten, die die begriffliche Trennung des materiellen Rechts vom (Steuer-) Verwaltungsverfahrenrecht nach wie vor bereitet ³⁾, für sich allein genommen aber doch wenig aussagekräftig.

- b) Es erscheint daher durchaus hilfreich, den Standort der nicht dem Prozeßrecht unterliegenden Verzichts- und Rücknahmeerklärungen auch noch - oder vielleicht sogar in erster Linie - unter dem Gesichtspunkt ihrer systematischen Stellung innerhalb der Gesamtheit der steuerrechtlichen Willenserklärungen auszumachen zu versuchen.

aa) Den Ausgangspunkt dazu liefert die konstruktive Möglichkeit ⁴⁾, die Fülle der gerade durch Steuerrechtsnormen geprägten Beziehungen zwischen Staat und Einzelfern ⁵⁾ auch ganzheitlich als Rechtsverhältnis ⁶⁾ zu begreifen.

Den Gegenstand dieses sog. a l l g e m e i n e n
S t e u e r r e c h t s v e r h ä l t n i s s e s ⁷⁾

-
- 1) Über die Wechselwirkung zwischen dem Grad der Förmlichkeit des Verwaltungsverfahrensrechts und der Qualität und Quantität verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes vgl. z.B. Bettermann, VVDStRL 17, S. 168 ff.; Spanner, VerhDJT (43), S. 44 f.; Ule, DVBl. 1957, 597 ff.
- 2) Becker-Riewald-Koch, Vorbem. zu § 228 AO; Bettermann, VVDStRL 17, S. 124; Gleim, S. 9 f.; Haueisen, DVBl. 1966, 773; Klemp, S. 42; Kühn-Kutter, Vorbem. vor § 228 AO; Maunz-Dürig-Herzog, Art. 84 GG, Rdn. 29; v. Mutius, S. 174; Redeker-v.Oertzen, § 68 VwGO, Anm. 1; Spanner, VerhDJT (43), S. 43; Theis, S. 33; Tipke-Kruse, vor § 228 AO; Begr. zur AO 1974, Einl., S. 92.
- 3) Vgl. den Überblick bei Haueisen, DVBl. 1962, 885; Maunz-Dürig-Herzog, Art. 84 GG, Rdn. 29.
- 4) Die - weil das Verständnis gewisser Phänomene erleichternd - außerdem einem systematischen Bedürfnis entspricht; vgl. Baumgärtel, S. 80; Rosenberg-Schwab, § 2 I.
- 5) Darunter fällt keineswegs nur die natürliche Person!
- 6) Im Unterschied zum bloßen Gewaltverhältnis - Tipke, FR 1970, 582; BFH, v. 13.2.68, BStBl. 1968 II, 365.
- 7) So erstmals BFH, v. 13.2.68, BStBl. 1968 II, 365; ausdrücklich ferner Klemp, S. 21; Paulick, § 22 I 2; Strickrodt, DStR 1968, 652 ff.

bildet - in entsprechender Verengung des Begriffs des umfassenderen verwaltungsrechtlichen Typus ¹⁾ - die Gesamtheit aller auf ein Tun, Dulden oder Unterlassen hinauslaufenden Rechte und Pflichten der beteiligten Steuerrechtssubjekte ²⁾. Wegen des deutlichen Übergewichts der Pflichten auf Seiten des Bürgers, das zwangsläufig aus der Zweckbestimmung jeglicher Besteuerung folgt ³⁾, findet gelegentlich auch die Bezeichnung "Steuerpflichtverhältnis" Verwendung ⁴⁾, was dann zu Mißverständnissen führt.

aaa) Das S t e u e r p f l i c h t v e r h ä l t n i s im eigentlichen Sinne stellt nämlich richtiger Auffassung nach ⁵⁾ nur eine der drei besonderen Erscheinungsformen des allgemeinen Steuerrechtsverhältnisses dar. Es umfaßt im wesentlichen solche Pflichten (und Rechte) nicht-vermögensrechtlicher Art, die ganz allgemein dazu dienen, die Feststellung und Aufklärung steuerrelevanter Sachverhalte und Umstände zu gewährleisten ⁶⁾.

Hierher gehören beispielsweise die mannigfachen Erklärungs-, Auskunfts-, Nachweisungs-, Buch-

-
- 1) Dazu vor allem Forsthoff, S. 177 ff., 180. - Besondere Bedeutung kommt diesem Ordnungsgebilde seit langem im Prozeßrecht zu; vgl. z.B. Rosenberg-Schwab, § 2 I; Baumgärtel, S. 80; grundsätzlich Rupp, S. 16.
 - 2) Forsthoff, S. 184; Klemp, S. 21; Strickrodt, DStR 1968, 653, 656; Tipke, FR 1970, 582.
 - 3) Vgl. § 1 AO (3 AO 1977). Damit identisch der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, der deshalb im GG nicht ausdrücklich wiederholt zu werden brauchte; Maunz-Dürig-Herzog, Art. 105 GG, Rdn. 16.
 - 4) Z.B. bei Becker-Riewald-Koch, § 97 AO, Anm. 1 (4); Boettcher, StuW 1962, 1 ff.; Kruse, S. 89; Tipke-Kruse, § 97 AO, Anm. 2 - auch vom allgemeinen "Steuerschuldverhältnis" wird gesprochen, vgl. Paulick, § 22 I.
 - 5) Klemp, S. 22; Tipke, FR 1970, 582.
 - 6) Ähnlich Boettcher, StuW 1962, 1 ff.; Hensel, § 22; Klemp, S. 23; Tipke, S. 98; FR 1970, 582; Tipke-Kruse, § 97 AO, Anm. 2.

führungs- und Duldungspflichten ¹⁾, die den Steuerbürger ebenso treffen wie die Finanzverwaltung gehalten ist, deren Grenzen zu beachten ²⁾.

bbb) Von diesem "Finanzpflichtverhältnis" ³⁾ kann, trotz gelegentlicher Überlagerungen, weiter das ~~S t e u e r v e r f a h r e n s v e r h ä l t n i s~~ ⁴⁾ abgehoben werden. Darunter ist der Inbegriff jener Beziehungen zu verstehen, die nach der ratio legis bezwecken, den durch Tatbestandsverwirklichung ⁵⁾ kraft Gesetzes entstandenen konkreten Steueranspruch zu ermitteln, geltend zu machen und seine Erfüllung sicherzustellen ⁶⁾, kurz, ihn zur Durchführung zu bringen ⁷⁾.

Die einzelnen Phasen der Ermittlung, Festsetzung, Erhebung (mit dem Pendant der Erstattung) und ggf. Beitreibung, in denen sich das sog. einfache Verfahren zu entwickeln pflegt ⁸⁾, sind ebenso jeweils nur Ausschnitte des übergreifenden Steuerverfahrensverhältnisses wie das Rechtsbehelfsverfahren ⁹⁾.

ccc) Als dritte und letzte Variante bleibt schließlich noch das besondere Verhältnis zu nennen,

1) Etwa zur Durchführung der steuerlichen Betriebsprüfung, BFH, v. 13.2.68, BStBl. 1968 II, 365.

2) Hensel, § 22; Klemp, S. 23; Paulick, § 22 I 1.

3) So Meilicke, S. 121; alternativ auch Klemp, S. 23.

4) Klemp, S. 23; Tipke, FR 1970, 582.

5) § 3 Abs. 1 StAnpG (38 AO 1977).

6) Hübschmann-Hepp-Spitaler, vor § 160 AO, Anm. 1-2.

7) Hensel, S. 145; Hübschmann-Hepp-Spitaler, vor § 160 AO, Anm. 6b; Klemp, S. 23, 54.

8) Kritisch gegenüber der herkömmlichen Unterscheidung zwischen Steuerermittlungs-, Steuerfestsetzungs- und Steueraufsichtsverfahren, z.B. Hübschmann-Hepp-Spitaler, vor § 160 AO, Anm. 6b.

9) Im Ergebnis übereinstimmend Hensel, § 25; Hübschmann-Hepp-Spitaler, vor § 160 AO, Anm. 1-2; Klemp, S. 54; Strickrodt, DStR 1958, 654, 656.

in dem Fiskus und Privater auf steuergesetzlicher vermögensrechtlicher Basis ¹⁾ zueinander stehen. Trotz seiner sonstigen zentralen Bedeutung braucht dieses sog. *S t e u e r - s c h u l d v e r h ä l t n i s* nach den voraufgegangenen Feststellungen im hier interessierenden Zusammenhang nur zur Abrundung des Bildes kurz gestreift und dergestalt konkretisiert zu werden, daß es über den Hauptfall der eigentlichen *Steuerschuld* hinaus die Rechte und Pflichten zwischen *Steuergläubiger* und *-schuldner* auch in Bezug auf den *Haftungs-, Vergütungs- und Erstattungsanspruch* sowie die Ansprüche auf *Nebenleistungen* bestimmt ²⁾.

bb) Entsprechend dem besonderen *Steuerrechtsverhältnis*, das sie jeweils beeinflussen, lassen sich auch die *Willenserklärungen* im gesamten Bereich des *Steuerrechts* systematisch in drei Gruppen einteilen ³⁾.

Daß dabei die hier behandelten *Rechtsbehelfsanträge* den *steuerverfahrensrechtlichen Willenserklärungen* zugeordnet werden müssen, dürfte wohl keinem Zweifel unterliegen ⁴⁾.

Berücksichtigt man außerdem ihre unmittelbar die *Rechtslage* verändernde Wirkung ⁵⁾, ist sogar noch eine weitere Präzisierung dahin gehend vorzunehmen, daß *Rechtsbehelfsverzicht* und *-rücknahme*, wenn überhaupt ⁶⁾, dann zu den *gestaltenden unter den steuer (verfahrens) rechtlichen Willenserklärungen* gehören ⁷⁾.

1) Tipke, FR 1970, 533, 582.

2) Vgl. Hensel, § 10; Klemp, S. 22, 45; Kruse, § 89; Tipke, FR 1970, 533, 582; Tipke-Kruse, § 97 AO, Anm. 2; ferner Boettcher, Stuw 1962, 1 ff. Paulick, § 22 I; Strickrodt, DStR 1968, 656; auch Wolff-Bachof, § 44.

3) Klemp, S. 45, 56.

4) So mit Recht auch Klemp, S. 55 f.

5) Dazu oben, Seite 28 f., 33 f.

6) Beachte Seite 51.

7) Vgl. Klemp, S. 43, 56, und oben, Seite 46 f.

Den Gegensatz zu letzteren bilden die sog. anspruchsbegründenden Anträge, die den gewollten Rechtserfolg - z.B. bei den außergerichtlichen Rechtsbehelfen die Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts ¹⁾ - nicht selbstständig herbeiführen, sondern lediglich die dafür erforderliche Voraussetzung schaffen, indem sie eine darauf abzielende behördliche Tätigkeit auslösen ²⁾.

3.) Einordnung der einzelnen Verzichts- und Rücknahmehandlungen in das Begriffspaar 'Prozeßhandlung - steuer(verfahrens)rechtliche Willenserklärung'

Nachdem in dem Institut der steuer(verfahrens)rechtlichen Willenserklärung die geeignete Alternative zum Begriff der Prozeßhandlung erkannt worden ist, bleibt die Rechtsnatur der einzelnen Verzichts- und rücknahmeerklärungen noch an Hand dieser Kriterien abschließend zu bestimmen.

a) Klagerücknahme

Relativ schnell und einfach gelingt das bei der Klagerücknahme.

Diese beseitigt nach unseren Feststellungen ³⁾ die mit der Klageerhebung eingetretene Rechtshängigkeit ⁴⁾ ex nunc, greift also gestaltend in ein konkret bereits bestehendes Prozeßrechtsverhältnis ⁵⁾ ein. Da mit letzterem zwar kein Merkmal des Prozeßhandlungsbegriffs selbst, wohl aber der Kernbereich des Prozeßrechts ⁶⁾ angesprochen ist, könnte es an der entsprechenden Qualifizie-

1) Nicht etwa die Begründung der Anhängigkeit!

2) Ähnlich Klemp, S. 44; Middel, S. 27, 99; Schick, StuW 1969, 371.

3) Oben, Seite 33.

4) Vgl. dazu Seite 30, Fn. 4.

5) Auch der Steuer- und Verwaltungsprozeß wird mit Recht als einheitliches Rechtsverhältnis verstanden - BFH, v.28.10.70, BStBl.1970 II, 26; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn.6. Die Frage, ob dieses alle Prozeßsubjekte, einschließlich des Gerichts, erfaßt oder nur zwischen bestimmten Beteiligten besteht, kann hier grundsätzlich offen bleiben, dürfte aber wohl in ersterem Sinne zu beantworten sein; ausführlicher Baumgärtel, S. 80 f.; Bruns, § 1 III; Rosenberg-Schwab, § 1 II.

6) Baumgärtel, S. 98 (Fn. 110), 79.

rung ihrer unmittelbaren Hauptwirkung sogar dann keinen Zweifel geben, wenn sie nicht in einer selbständigen Prozeßordnung, nämlich der FGO, sondern auch weiterhin in einem verwaltungsbehördliches und finanzgerichtliches Verfahren verzahnenden Gesetz, wie der AO a.F., geregelt wäre ¹⁾.

Die Klagerücknahme stellt demnach eindeutig eine *Prozeßhandlung* ²⁾ dar.

b) Einspruchs- und Beschwerderücknahme

Ähnlich problemlos wie bei der Klage gestaltet sich der Versuch, die Rücknahme von Einspruch bzw. Beschwerde in dem abgesteckten Rahmen unterzubringen.

Welche der beiden Möglichkeiten jeweils gerade in Betracht kommt, hängt nach der gewählten Definition davon ab, ob der betreffende Antrag seine Primärwirkung im prozessualen Bereich entfaltet oder nicht.

Einspruchs- und Beschwerderücknahme haben nun aber gleichermaßen - entsprechend dem Wesen der Rechtsbehelfsrücknahme ³⁾ - in erster Linie zum Ziel, das an die Finanzverwaltung selbst gerichtete Begehren, die angefochtene behördliche Entscheidung in dem gesetzlich dafür vorgesehenen, an das sog. einfache anschließenden besonderen Verwaltungsverfahren ⁴⁾ nochmals zu überprüfen, wieder rückgängig zu machen ⁵⁾. Sie berühren damit allein das Steuerverfahrensverhältnis, und zwar auch insoweit, als sie darüber hinaus regelmäßig noch den Verlust der Rechtsbehelfs-

1) Baumgärtel, S. 68, weist zutreffend darauf hin, daß die prozeßrechtliche Qualität einer Norm nicht von ihrem gesetzlichen Standort abhängt.

2) Ebenso die h.M., repräsentiert z.B. durch Görg-Müller, § 72 FGO, Rz. 370; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 8, 20; Klemp, S. 42; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 8; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 1; BFH, v. 26.9.68, BStBl. 1969 II, 52; v. 8.7.69, BStBl. 1969 II, 733; v. 19.1.72, BStBl. 1972 II, 352; FG München, v. 30.7.69, EFG 1970, 84; Hess. FG, v. 22.2.74, EFG 1974, 435.

3) Näheres auf Seite 14.

4) Oben, Seite 51 f.

5) Vgl. oben, Seite 33.

befugnis überhaupt zur Folge haben ¹⁾. Daß mittelbar zugleich eine Prozeßvoraussetzung für das Klageverfahren, nämlich die ganz oder teilweise erfolglose Durchführung des außergerichtlichen Vorverfahrens ²⁾, abgeschnitten wird, fällt demgegenüber nicht ins Gewicht. Einspruchs- und Beschwerderücknahme sind daher den **s t e u e r (v e r f a h r e n s) r e c h t l i c h e n** Willenserklärungen zuzurechnen ³⁾.

c) Verzicht auf Einspruch bzw. Beschwerde

Der Verzicht auf Einspruch bzw. Beschwerde bringt das subjektive öffentliche Recht, durch Einlegung dieser Rechtsbehelfe zunächst die erneute Recht- und Zweckmäßigkeitskontrolle einer beschwerenden Verfügung auf der Stufe der Verwaltung erreichen zu können, zum Erlöschen, respektive verhindert im Falle vorzeitiger - allerdings nur beim Einspruch zulässiger ⁴⁾ - Abgabe ausnahmsweise sogar schon dessen Entstehung ⁵⁾. Beide Erklärungen führen, anders ausgedrückt, jeweils zum Verlust der Befugnis, vom einfachen in das besondere Verfahren überzuleiten, beeinflussen also direkt und nachhaltigst das Steuerverfahrensverhältnis. Unmittelbare prozessuale Wirkung kommt ihnen dagegen nicht zu; ihre Bedeutung für diesen Bereich erschöpft sich darin, daß durch sie auch die Erfüllung einer notwendigen Prozeßvoraussetzung vereitelt wird ⁶⁾.

Der Verzicht auf den Einspruch ist deshalb ebenso eine **s t e u e r (v e r f a h r e n s) r e c h t l i c h e**

1) § 243 Abs. 2 S. 1 AO; beachte ferner Seite 34 f.

2) § 44 FGO.

3) Klemp, S. 56.

A.A. der ganz übw. Teil von Lit. und Rspr., der allerdings gerade in diesem Zusammenhang meist nur pauschal von "prozessualer Willenserklärung" u.ä. spricht - vgl. etwa Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 243 AO, Anm. 6, 12; Kühn-Kutter, § 243 AO, Anm. 1; Ziemer/Haarmann, Tz. 1084; BFH, v.18.12.58, DB 1959, 588; v. 19.12.58, BStBl. 1959 III, 116, FG Hamburg, v. 26.11.75, EFG 1976, 253.

4) Siehe Seite 25 f.

5) Dazu oben, Seite 28.

6) Entsprechendes war schon im Zusammenhang mit Einspruchs- und Beschwerderücknahme festzustellen.

Willenserklärung wie die entsprechende Disposition bei der Beschwerde ¹⁾ - unabhängig davon, ob dieser bereits vor Ergehen z.B. des Steuerbescheids, zusammen mit dem Verzicht auf dessen Bekanntgabe oder erst danach erklärt wird.

Limprecht ²⁾, der glaubt, insoweit differenzieren zu müssen, übersieht lediglich, daß es sich bei dem von ihm als Prozeßhandlung eingestuftem "Rechtsbehelfsverzicht im Stadium des Einspruchs- oder Beschwerdeverfahrens" in Wirklichkeit um den Verzicht auf die Klage handelt.

d) Klageverzicht

Gewisse Schwierigkeiten bereitet indes die Einordnung des Klageverzichts.

aa) Dieser bewirkt einerseits den Verlust der Klage und läßt andererseits den Steuerverwaltungsakt bereits auf behördlicher Ebene unanfechtbar werden ³⁾, berührt also auf den ersten Blick gleichermaßen den prozessualen und außerprozessualen Bereich.

Die Beantwortung der damit zwangsläufig aufgeworfenen Frage nach einem eventuellen Wirkungsschwerpunkt wird durch den Umstand, daß Adressat der Willenserklärung - im Gegensatz zur Klagerücknahme - nicht das Gericht, sondern das Verwaltungsorgan selbst ist ⁴⁾, keineswegs erleichtert, sondern eher erschwert. Darin eine Bestätigung der ausschließlich materiellrechtlichen Qualität des Antrags zu sehen, geht nämlich ebenso wenig an wie umgekehrt etwa der Versuch, die prozeß-

1) So auch Klemp, S. 42; ähnlich Stier, StuW 1962, 484, allerdings für den Rechtszustand vor Inkrafttreten der FGO und auf Grund anderer Deduktion; nicht ganz eindeutig Tipke-Kruse, § 235 AO, unter Verweisung auf § 50 FGO, Anm. 13. Abweichend z.B. noch Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 16; Kühn-Kutter, § 235 AO, Anm. 2; sowie die Lit. (Zitate, Seite 39) und Rspr. zu § 248 AO a.F. - neuere einschlägige Entscheidungen liegen, soweit ersichtlich, erstaunlicherweise nicht vor.

2) S. 11.

3) Vgl. Seite 28 f.

4) Einzelheiten unten, Seite 79 f.

rechtliche Natur allein daraus rechtfertigen zu wollen, daß die gesetzliche Bestimmung über den Klageverzicht in der FGO Aufnahme gefunden und dieser die Funktion einer negativen Prozeßvoraussetzung ¹⁾ zugewiesen erhalten hat ²⁾.

Die gebotene Entscheidung zugunsten der einen oder der anderen Seite kann tatsächlich nur getroffen werden, indem man die eingangs aufgezeigten Folgen der Verzichtshandlung einer näheren Betrachtung unterzieht. Dabei erweist sich dann freilich recht schnell und deutlich das Erlöschen des Klagerechts als die Primär- und der Eintritt der formellen Bestandskraft lediglich als die Sekundärwirkung - d.h., die Erklärung beseitigt unmittelbar und in erster Linie die prozessuale Befugnis zur Anrufung des Gerichts und führt dadurch, mittelbar, die Unanfechtbarkeit der Sache herbei ³⁾.

Dem Verzicht auf die Klage kommt dabei g r u n d s ä t z l i c h P r o z e ß h a n d l u n g s c h a r a k t e r zu ⁴⁾.

- bb) Veranlaßt insbesondere durch die Überlegungen Limprechts ⁵⁾, erscheint es allerdings angebracht, die Richtigkeit des gewonnenen Ergebnisses nochmals für den Fall zu überprüfen, daß der Klageverzicht, nicht erst im Stadium des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens ⁶⁾ erklärt wird, sondern, zusammen mit dem Verzicht auf den Einspruch und ggf. die Bekanntgabe

1) Sein Vorliegen macht die Klage unzulässig, § 50 Abs. 1 S. 4 FGO,

2) Dazu u.a. Baumgärtel, S. 68; v. Mutius, S. 63 f., 81 f.; Rosenberg-Schwab, § 1 V.

3) Vgl. in diesem Zusammenhang Baumgärtel, S. 168.

4) Bestätigend Görg-Müller, § 50 FGO, Rz. 233; Klemp, S. 42; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 12; Ziemer/Haarmann, Tz. 2102; ferner, wenngleich unter dem irreführenden Schlagwort "Rechtsbehelfsverzicht", Limprecht, S. 11. - A.A. offenbar Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 13.

5) S. 11. Vgl. auch schon oben, Seite 59.*

6) Gleichgültig, ob vor (beim Einspruch) oder nach der abschließenden Entscheidung.

des (Umsatz-)Steuerbescheids, bereits nach oder gar vor Ergehen des Verwaltungsakts erfolgt ¹⁾. Ein derartiger einheitlicher "Rechtsbehelfsverzicht" ist im Gesetz zwar nirgends ausdrücklich vorgesehen ²⁾, in der Praxis aber durchaus nicht selten ³⁾.

Streng genommen haben wir es hier im Grunde mit zwei selbständigen Erklärungen zu tun, von denen sich die eine auf den Einspruch, die andere auf die Klage bezieht. Das größere Gewicht besitzt dabei aber zweifellos die erstere, und zwar nicht allein wegen der ohnehin beschränkten Bedeutung, die dem Klageverzicht in diesem Zusammenhang zukommt ⁴⁾, sondern auch deshalb, weil sie die am nächsten liegende Rechtsschutzmöglichkeit betrifft. Verzichtet also der Berechtigte in der geschilderten Weise pauschal auf die Einlegung von "Rechtsbehelfen", wird man dem diesbezüglichen Antrag vornehmlich steuerverfahrensrechtliche Wirkung beimessen und ihn deshalb, 'cum grano salis' als steuer (v e r f a h r e n s) r e c h t l i c h e W i l l e n s e r k l ä r u n g auffassen dürfen ⁵⁾.

1) Ausführlich Seite 19 ff.

2) Im Gegensatz zu 248 AO a.F., wo der "Verzicht auf Rechtsmittel" zugelassen war.

3) Vgl. oben, Seite 19.

4) Beachte Seite 18 f.: Ausschluß der Sprungklage!

5) So auch Limprecht, S. 11 - anders die h.M. und Rspr. zu § 248 AO a.F.

V. Wirksamkeitserfordernisse

A) Antragsbefugnis

1.) Ursprüngliche Berechtigung

Auf einen Rechtsbehelf verzichten kann der zu seiner Einlegung Befugte ¹⁾, mithin grundsätzlich ²⁾ nur derjenige, der geltend machen, d.h., substantiiert zumindest die Möglichkeit ³⁾ dartun kann, durch einen (Steuer-)Verwaltungsakt, dessen Ablehnung oder Unterlassung in seinen rechtlich geschützten Interessen ⁴⁾ rechtswidrig beeinträchtigt zu sein ⁵⁾.

- 1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 4, § 50 FGO, Anm. 3; Limprecht, S. 16; Tipke-Kruse, § 50 Anm. 3; Ziemer/Haarmann, Tz. 381.
- 2) Ausnahmen z.B. § 233 Abs. 1 Nr. 3 AO (352 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977); § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO.
- 3) Görg-Müller, § 40 FGO, Rz. 185; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 231 AO, Anm. 2; § 40 FGO, Anm. 11; Ziemer-Birkholz, § 40 FGO, Rdn. 103; BFH, v. 12.10.65, BStBl. 1965 II, 721; v. 21.10.70, BStBl. 1971 II, 30; ferner Eyermann-Fröhler, § 42 VwGO, Rdn. 85; Peters-Sauter-Wolff, § 54 SGG, Anm. 2d; BVerwG, v. 28.1.60, DVBl. 1960, 601.
Kühn-Kutter, § 231 AO, Anm. 1; § 40 FGO, Anm. 3; Tipke-Kruse, § 40 FGO, Anm. 14; Ziemer/Haarmann, Tz. 1790, u.a. Verfechter der sog. Schlüssigkeitstheorie fordern demgegenüber sogar schlüssiges Vorbringen, während wieder andere sich mit der bloßen Behauptung einer Rechtsverletzung begnügen - vgl. den Überblick bei Hahn, S. 23 ff.
Hahn selbst, S. 29ff., kehrt als wesentliches Element der Rechtsbehelfsbefugnis die Beschwer hervor und verlangt in einer modifizierten - weil auf die Feststellungen des Gerichts bzw. der Entscheidungsbehörde abhebend - Möglichkeitstheorie, daß sich die Möglichkeit ihres Vorliegens nicht ausschließen lassen dürfe.
- 4) Sonstige Belange haben außer Betracht zu bleiben. - Für alle: Tipke-Kruse, § 231 AO, Anm. 2; § 40 FGO, Anm. 13a; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 84.
- 5) Vgl. § 231 AO (350 AO 1977); §§ 40 Abs. 2; 41 FGO.
Trotz ihrer unterschiedlichen Fassung beschränken § 231 AO und § 40 Abs. 2 FGO den Kreis der Rechtsbehelfsbefugten gleichermaßen auf die Beschwerten i.S.von "persönlich nachteilig Betroffenen." Mit der sprachlichen Differenzierung wurde lediglich versucht, der Besonderheit des außergerichtlichen Vorverfahrens, im Rahmen der Vollnachprüfung der Ermessensübung diesbezügliche Verstöße, die noch keine Rechtsverletzung darstellen, korrigieren zu können, Rechnung zu tragen und so eine sachliche Erweiterung der Anfechtungsberechtigung erreicht. Ebenso Hahn, S. 56 f.; Kühn-Kutter, § 40 FGO, Anm. 3; Tipke-Kruse, § 231 AO, Anm. 2; FG Rheinland-Pfalz, v. 15.4.70, EFG 1970, 527.

Solchen formellen Sachbezug ¹⁾ herzustellen vermag auf jeden Fall der vom Inhalt einer (finanz)behördlichen Verfügung Betroffene, regelmäßig also ihr Adressat ²⁾. Selbst wenn die Inanspruchnahme des letzteren als Steuerpflichtiger irrtümlich erfolgt ³⁾, steht es demnach in seiner Macht, diesen Fehlgriff der Verwaltung ebenso wirksam expressis verbis durch Rechtsbehelfsverzicht zu sanktionieren ⁴⁾ wie stillschweigend durch Nichtausübung des subjektiven öffentlichen Rechts; die Dispositionsbefugnis wird von dem zugrunde liegenden materiellen Rechtsverhältnis in keiner Weise beeinflusst und umgekehrt ⁵⁾.

Gleiches gilt für die Rechtsbehelfsrücknahme. Zu ihrer Erklärung ist jeder legitimiert, der zuvor ein entsprechendes Rechtsschutzbegehren wirksam angebracht hat ⁶⁾, ohne daß es auf dessen Zulässigkeit ankäme ⁷⁾.

2.) Abgeleitete Befugnis

- a) Der ursprünglichen Antragsbefugnis steht die im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworbene gleich. Solcher Übergang des Vermögens einer Person oder einer gesonderten Vermögensmasse als Ganzes in einem Akt

-
- 1) Im Gegensatz zu den (für die Begründetheit des Rechtsbehelfs maßgebenden) materiellen, der Aktivlegitimation; vgl. Hahn, S. 49; Ziemer-Birkholz, § 40 FGO, Rdn. 79 f.
 - 2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 231 AO, Anm. 4; Kühn-Kutter, § 231 AO, Anm. 2; Tipke-Kruse, § 40 FGO, Anm. 16; Ziemer-Birkholz, § 40 FGO, Rdn. 93 ff.; Hahn, S. 80 - jeweils mit Rspr.-Nachweisen.
 - 3) In diesem Fall wirkt der Steuerbescheid ausnahmsweise konstitutiv, ansonsten jedoch nur deklaratorisch, § 3 Abs. 1, 2 StAnpG (38 AO 1977). - Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 3 StAnpG, Anm. 2; Kruse, S. 99, 181; Tipke-Kruse, § 3 StAnpG, Anm. 6; BFH, v. 10.11.53, Bd. 58, 294 (297); BVerwG, v. 26.4.74, BStBl. 1975 II, 317.
 - 4) A.A. dezidiert Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 4, und RGSt, v. 5.6.30, Bd. 64, 229, auf das kommentarlos auch Dürschke, NWB F2,1589; Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 3, verweisen.
 - 5) Siehe oben, Seite 16 f.
 - 6) Vgl. dazu, Seite 30.
 - 7) Den Rechtsbehelf kann also auch der bei der Einlegung ohne Vollmacht handelnde Vertreter wieder zurücknehmen; näher unten, Seite 70 ff.

kraft Gesetzes ¹⁾ findet in einer abschließend normierten Reihe von Fällen statt ²⁾, unter denen der Erbfolge ³⁾ und der Verschmelzung von Gesellschaften ⁴⁾ die praktisch größte Bedeutung zukommt.

Aus dem Wesen dieser Universalsukzession - und nicht erst aus dem insoweit zu engen § 8 Abs. 1 StAnpG ⁵⁾ - ergibt sich ohne weiteres, daß der Gesamtrechtsnachfolger auch in abgabenrechtlicher Hinsicht vollumfänglich ⁶⁾ die materiell- und verfahrensrechtliche Rechtsposition seines Vorgängers einnimmt ⁷⁾. Damit wird beispielsweise der Erbe automatisch ⁸⁾

-
- 1) Ähnlich Palandt, § 1922 BGB, Anm. 4; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 8 StAnpG, Anm. 2; Speich, NWB F 2, 1859; Tipke-Kruse, § 8 StAnpG, Anm. 1, und die im folgenden zitierte Rspr.
 - 2) Neben den in Fn. 3 und 4 genannten Bestimmungen vgl. z.B. § 1416 Abs. 2 BGB; §§ 5, 15 Abs. 1 S. 1, 16 S. 1, 20-25 UmwG; §§ 359 Abs. 2, 360 Abs. 2 AktG.
Darüber, ob die Anwachsung des Anteils des Ausscheidenden am Gesellschaftsvermögen gem. § 738 BGB etc. ebenfalls hierher zu rechnen ist, besteht Streit. Befürwortend etwa Speich, NWB F 2, 1859; Tipke-Kruse, § 8 StAnpG, Anm. 1a, im Anschluß an BFH, v. 28.4.65, BStBl. 1965 III, 422; ablehnend u.a. Kühn-Kutter, § 8 StAnpG, Anm. 1
 - 3) § 1922 Abs. 1 BGB.
 - 4) §§ 339, 346 Abs. 3 S. 1, 353 Abs. 5 S. 2, 355 Abs. 2 S. 1, 357 Abs. 2 S. 1 AktG; § 93a GenG.
 - 5) So mit Recht Tipke-Kruse, § 8 StAnpG, Anm. 1. - § 45 Abs. 1 S. 1 AO 1977 spricht trotzdem wiederum nur vom Übergang der "Forderungen und Schulden aus dem Steuer s c h u l d ver-hältnis".
 - 6) Abgesehen von gewissen höchstpersönlichen Rechten - vgl. Tipke-Kruse, § 8 StAnpG, Anm. 1; Palandt, § 1922 BGB, Anm. 3b, sowie Fn. 7 - und den sog. steuerlichen Hilfspflichten; Becker-Riewald-Koch, § 8 StAnpG, Anm. 2 (7); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 8 StAnpG, Anm. 3; Tipke-Kruse, aaO, Anm. 2
 - 7) Haake, S. 27; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 8 StAnpG, Anm. 3; Klemp, S. 58; Kühn-Kutter, § 8 StAnpG, Anm. 2; Schick, StuW 1969, 366; Speich, NWB F 2, 1864; Tipke-Kruse, § 8 StAnpG, Anm. 1,2; Ziemer-Birkholz, § 40 FGO, Rdn. 106; BFH, v. 22.6.62, BStBl. 1962 III, 386; v. 15.10.64, BStBl. 1965 III, 86, v. 28.4.65, BStBl. 1965 III, 422; v. 21.3.69, BStBl. 1969 II, 520; v. 25.4.69, BStBl. 1969 II, 622; v. 28.10.70, BStBl. 1971 II, 26.
 - 8) Es sei denn, die Erbschaft wird ausgeschlagen (§§ 1942, 1944 BGB). - FG Düsseldorf, v. 26.10.61, EFG 1962, 269; FG München, v. 1.2.68, EFG 1968, 304.

einerseits an eine vom Erblasser nicht mehr anfechtbare Steuerfestsetzung gebunden ¹⁾, andererseits aber in die Lage versetzt, den Eintritt der Bestandskraft ggf. selbst mittels Einspruchs zu verhindern oder durch entsprechende Verzichtserklärung zu beschleunigen bzw. einen insoweit etwa bereits anhängigen Rechtsbehelf wieder zurückzunehmen ²⁾.

- b) Im Gegensatz dazu bedingt die *Singularsukzession* ³⁾ keinen Wechsel in der hier interessierenden Antragsbefugnis.

Dem entspricht es, daß die §§ 234 AO (353 AO 1977), 49 FGO dem Nachfolger das Recht, einen sog. dinglich wirkenden Bescheid ⁴⁾ selbständig angreifen zu können, lediglich kumulativ, neben dem Vorgänger, verleihen ⁵⁾. Auch die durch § 159 AO (46 AO 1977) ausdrücklich zugelassene Abtretung, Verpfändung ⁶⁾ und Pfändung ⁷⁾ von Erstat-

-
- 1) Vgl. in diesem Zusammenhang § 119 AO und § 238 S. 3 AO a.F.; ferner Kühn-Kutter, § 8 StAnpG, Anm. 2; Speich, NWB F 2 1864; Tipke-Kruse, § 8 StAnpG, Anm. 2; RFH, v. 12.12.1935, RStBl. 1936, 4.
- 2) So für die Revision z.B. BFH, v. 25.4.69, BStBl. 1969 II, 622.
Bis zur Aufnahme durch den Erben tritt allerdings eine Unterbrechung des gerichtlichen Verfahrens ein, falls dafür kein Prozeßbevollmächtigter bestellt war, § 155 FGO i.V.m. §§ 239, 246 ZPO. Diesen allgemeinen prozessualen Grundsatz wollen insbesondere Speich, NWB F 2, 1864; Ziemer/Haarmann, Tz. 848; wohl auch Kühn-Kutter, § 8 StAnpG, Anm. 2, entsprechend auf das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren angewendet wissen und berufen sich dabei hauptsächlich auf den Wegfall des entgegenstehenden früheren § 238 S. 2 AO a.F. A.A. Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 231 AO, Anm. 6; § 8 StAnpG, Anm. 4.
- 3) Z.B. bei Kauf, Schenkung, Vermögensübernahme nach § 419 BGB, Erbschafts Kauf (§§ 2371 ff. BGB), Betriebserwerb gem. § 25 HGB.
- 4) §§ 210 a Abs. 1; 212 a Abs. 2; 219 Abs. 2 AO (182 Abs. 2, 184 Abs. 1, 185, 190 AO 1977).
- 5) Mit der Folge notwendiger Zuziehung, § 241 Abs. 3 AO (360 Abs. 3 AO 1977) bzw. Beiladung, § 60 Abs. 3 FGO, zum laufenden Verfahren.
- 6) Die Beachtlichkeit der §§ 398 ff. bzw. §§ 1273 ff. BGB, ergänzt durch das Erfordernis einer formalisierten Anzeige gegenüber der zuständigen Finanzbehörde, § 159 Abs. 2, 5 AO (46 Abs. 3, 6 AO 1977), ändert nichts an der öffentlich-rechtlichen Natur dieser Rechtsgeschäfte.
- 7) §§ 828 ff. ZPO.

tungs- und Vergütungsansprüchen verschafft dem Zessionar, Pfand- bzw. Pfändungspfandgläubiger verfahrensrechtlich grundsätzlich nur die Möglichkeit, die so erworbene steuerschuldrechtliche Position nach Maßgabe der §§ 150 ff. AO ¹⁾ erforderlichenfalls geltend zu machen ²⁾. Hat das allerdings schon der Zedent etc. getan, ist bei vollständiger oder teilweiser Ablehnung der Erstattung ein eventuelles Rechtsbehelfsverfahren ³⁾ ebenfalls von diesem zu führen; ansonsten liegt die diesbezügliche Befugnis zwar beim neuen Gläubiger ⁴⁾, entsteht in dessen Person aber originär. Nicht anders verhält es sich übrigens dann, wenn man letzterem sogar das Recht einräumt, selbst ggf. überhaupt erst für den Eintritt der Fälligkeit ⁵⁾ des betreffenden Anspruchs zu sorgen, also z.B. Berichtigungsveranlagung zu verlangen ⁶⁾ bzw. Durchführung des Lohnsteuerjahresausgleichs zu beantragen ⁷⁾.

-
- 1) Künftig unterliegen Erstattungsansprüche ebenso der allgemeinen Zahlungsverjährung wie die übrigen "Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis"; §§ 37, 220, 228 ff. AO 1977.
 - 2) Becker-Riewald-Koch, § 159 AO, Anm. (4,5); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 159 AO, Anm. 5; BFH, v. 21.3.75, BStBl. 1975 II, 669.
 - 3) § 229 Nr. 7 AO (348 Abs. 1 Nr. 9 AO 1977).
 - 4) Insoweit stimmen, was Tipke-Kruse, § 159 AO, Anm. 4, u.a. übersehen, die Auffassungen (siehe Fn.2) durchaus überein; vgl. auch FG Schleswig-Holstein, v. 7.8.73, EFG 1973, 561.
 - 5) In den Fällen des § 151 AO mit Bekanntgabe des berichtigen Verwaltungsaktes bzw. Rechtskraft des FG-Urteils, im übrigen gleichzeitig mit der Entstehung des Erstattungsanspruchs, d.h., der Entrichtung des nicht geschuldeten Steuerbetrages. Dazu ausführlich - unter Auseinandersetzung mit der teilweise abweichenden h.M. in Lit. u. Rspr. - Tipke-Kruse, vor §§ 150-159 AO, Anm. 4,5; zustimmend BFH, v. 7.3.68, BStBl. 1968 II, 496; 15.6.73, BStBl. 1973 II, 784.
 - 6) Tipke-Kruse, § 159 AO, Anm. 4, gegen BFH, v. 19.12.60, BStBl. 1961 III, 170; ablehnend ferner RFH, v. 24.1.22, Bd. 8, 157; BFH, v. 21.3.75, BStBl. 1975 II, 669; v. 15.5.75, HFR 1976, 13 - jeweils in Bezug auf die Rechtsbehelfsbefugnis des Zessionars gegenüber der ursprünglichen Steuerfestsetzung.
 - 7) Bestr.-Befürwortend insbes. Oswald, MDR 1972, 1009; Tipke-Kruse, § 159 AO, Anm. 4; einschränkend BFH, v. 15.6.73, BStBl. 1973 II, 784; unentschieden FG Hamburg, v. 29.8.74, EFG 1975, 34.

Ebensowenig kraft abgeleiteten Rechts handelt schließlich der Einzelrechtsnachfolger, der im Haftungswege für die Steuerschulden des Vorgängers herangezogen wird ¹⁾ und dagegen auf Einspruch und Klage verzichtet oder diese(n) wieder zurücknimmt.

3.) Ausübung durch Dritte

- a) Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme sind keineswegs höchstpersönlich in dem Sinne, daß ihre Wahrnehmung ausschließlich dem nach Vorstehenden Antragsbefugten vorbehalten wäre. Mit unmittelbarer Wirkung für und gegen diesen ²⁾ kann sie vielmehr selbstverständlich auch ein Dritter mit entsprechender Vertretungsmacht erklären, gleichgültig, ob letztere auf Gesetz ³⁾ oder auf Rechtsgeschäft ⁴⁾ beruht.

Die diesbezügliche Ermächtigung des gewillkürten Vertreters ⁵⁾ ergibt sich dabei zumeist aus einer umfassenden Vollmacht, etwa zur Vertretung in Steuersachen allgemein ⁶⁾, im außergerichtlichen Vorverfahren oder im

1) Etwa über § 116 AO (75 AO 1977), § 120 AO i.V.m. § 419 BGB oder § 25 HGB. Die echte, befreiende Schuldnachfolge bleibt Ausnahme: § 8 Abs. 3, 4 StAnpG.

2) § 164 Abs. 1 S. 1 BGB.

3) §§ 1626, 1629 Abs. 2; 1793; 1909; 26 Abs. 2 BGB; 78 Abs. 1 AktG; 35 Abs. 1 GmbHG; 125 Abs. 1 HGB; weitere Fälle bei Tipke-Kruse, § 102 AO, Anm. 4.

4) Vgl. § 166 Abs. 2 S. 1 BGB.

5) Die Einschaltung eines Bevollmächtigten ist bei der zunehmenden Kompliziertheit des Steuerrechts heute die Regel, obwohl ein Rechtsanspruch auf dessen Zulassung im sog. einfachen Verfahren derzeit noch nur bei Abwesenheit oder sonstiger Verhinderung des Vertretenen besteht (§ 107 Abs. 1, 4 AO); näher Tipke-Kruse, § 107 AO, Anm. 2. - Nach Becker-Riewald-Koch, § 107 AO, Anm. 2 (3), soll diese Einschränkung schon jetzt nicht gelten für die Abgabe von Willenserklärungen; nach § 80 AO 1977 fällt sie künftig überhaupt weg. Einen Vertretungszwang gibt es dagegen erst für das Verfahren vor dem BFH und seit dem 15.9.1975 (Art. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 4 des Ges. zur Entlastung des BFH v. 8.7.75, BGBl. I, 1861).

6) Bloße laufende Beratung schließt Vollmacht zur Einlegung von Rechtsbehelfen nicht notwendig ein; Tipke-Kruse, § 240 AO, Anm. 2.

Steuerprozeß ¹⁾, seltener aus einer speziell darauf zugeschnittenen Legitimation ²⁾. Deren Existenz ist - unter Beachtung eventueller Formerfordernisse ³⁾ - vor Gericht stets, vor den Finanzverwaltungsbehörden hingegen nur bei begründeten Zweifeln ⁴⁾ nachzuweisen ⁵⁾.

Kraft Rechtsscheins muß sich der Stpfl. die einschlägigen Willensäußerungen ⁶⁾ eines anderen schließlich zurechnen lassen, wenn er dessen Auftreten als Stellvertreter gekannt und geduldet hat, während die Grundsätze der Anscheinsvollmacht insoweit, wie überhaupt im Be-

-
- 1) Dazu Tipke-Kruse, § 102 AO, Anm. 5; § 240 AO, Anm. 3; § 50 FGO, Anm. 3; § 62 FGO, Anm. 9; BFH, v. 30.7.53, BStBl. 1955 III, 288; v. 6.11.56, BStBl. 1957 III, 7; sowie die übrige Rspr. zu § 254 AO a.F.; ferner § 81 ZPO.
 - 2) Sondervollmachten für einzelne Verfahrenshandlungen sind ebenso möglich wie umgekehrt die Berechtigung zu deren Vornahme - außer bei nachträglicher Genehmigung gem. § 155 FGO i.V.m. § 89 Abs. 2 ZPO - ausgeschlossen werden kann. Vgl. etwa Tipke-Kruse, § 240 AO, Anm. 3; § 62 FGO, Anm. 10; BFH, v. 30.7.53, BStBl. 1953 III, 288; v. 13.10.60, BStBl. 1960 III, 526.
 - 3) Im Gegensatz zu § 80 Abs. 1 ZPO machen die §§ 62 Abs. 3 S. 1 FGO und § 67 Abs. 3 S. 1 VwGO bereits die wirksame Entstehung der Prozeßvollmacht von der schriftlichen Erteilung abhängig; anders im außergerichtlichen (Vor-)Verfahren: Formlos gültig (§ 102 Abs. 2, § 167 Abs. 2 BGB). - Einzelheiten u.a. bei Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 240 AO, Anm. 4; § 62 FGO, Anm. 11; Tipke-Kruse, § 240 AO, Anm. 2; § 62 FGO, Anm. 8; Eyermann-Fröhler, § 67 VwGO, Rdn. 13, jeweils mit zahlreichen Nachweisen. Interessant FG Schleswig-Holstein, v. 14.10.75, EFG 1976, 94.
 - 4) Solche sollen im Rechtsbehelfsverfahren aus dem in Fn. 6, Seite 67, genannten Grund bei Angehörigen der steuerberatenden Berufe eher angebracht sein als bei Rechtsanwälten; vgl. Gast, StuW 1960, 829 ff.; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 240 AO, Anm. 7; Tipke-Kruse, § 102 AO, Anm. 5; § 240 AO, Anm. 2; RFH, v. 6.5.27, Bd. 21, 189. - Großzügiger zu Recht Kühn-Kutter, § 240 AO, Anm. 3.
 - 5) Ggf. binnen - bei § 62 Abs. 3 S. 2 FGO durch Beschluß - zu setzender Frist.
 - 6) Mit Ausnahme der Klagerücknahme; s.o. Fußnote 3.

reich des Steuerstreits ¹⁾, keine Anwendung finden. Die Annahme bestehender Duldungsvollmacht ermöglicht es beispielsweise, ggf. davon auszugehen, daß der Rechtsbehelfsverzicht des Ehemannes gleichzeitig auch seine mit ihm zusammen veranlagte ²⁾ Ehefrau bindet ³⁾.

Da die Stellvertretung im öffentlichen wie im privaten Recht regelmäßig keine Verschiebung der konkreten Rechts- und Pflichtenlage herbeiführt ⁴⁾, wird der Stpfl. durch die ausdrückliche oder stillschweigende Bestellung eines Bevollmächtigten in der eigenen Handlungsfähigkeit nicht beeinträchtigt ⁵⁾ und kann also die Verzichts- und Rück-

-
- 1) So ausdrücklich für das Einspruchs- und Beschwerdeverfahren Tipke-Kruse, § 240 AO, Anm. 3.
Zur Duldungs- und Anscheinsvollmacht allgemein, vgl. z.B. Palandt, §§ 170-173 BGB, Anm. 4; Staudinger-Coing, § 167 BGB, Anm. 9 ff.; BGHZ, v. 4.4.57, BB 1957, 730; speziell für das Steuerrecht etwa Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 102 AO, Anm. 5; Kühn-Kutter, § 102 AO, Anm. 3b; Tipke-Kruse, § 102 AO, Anm. 5; BFH, v. 4.9.59, BStBl. 1959 III, 473; v. 1.7.60, HFR 1961, 254; FG Karlsruhe, v. 8.7.60, EFG 1960, 470; FG München, v. 27.2.75, EFG 1975, 447; ferner Oswald, NJW 1971, 1350, und Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 42.
 - 2) §§ 26, 26 b EStG.
 - 3) BFH, v. 16.3.61, BStBl. 1961 III, 263 - freilich ohne deutlich genug gerade auf diesen Gesichtspunkt abzustellen, was Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 3, berechtigterweise rügen. Über die gesetzlich geregelten Ausnahmen - z.B. § 26 Abs. 2 S. 1 EStG; § 7 Abs. 3 S. 4 StAnpG i.V.m. der AufteilungsVO (§§ 268 ff. AO 1977) - hinaus kann dagegen auch im Falle der Erteilung eines einheitlichen (genauer § 155 Abs. 2 AO 1977: zusammengefaßten!) Steuerbescheides den verfahrensrechtlichen Erklärungen eines Gesamtschuldners nicht von vorneherein Drittwirkung beigemessen werden. Die gegen- teilige Auffassung ließe sich weder aus dem Wesen der steuerlichen Gesamtschuldnerschaft, noch aus dem Zweck des § 210 Abs. 2 AO heraus rechtfertigen. - Zutreffend Klemp, S. 61 f., im Anschluß an Brauel, StuW 1961, 701 ff.; anders offensichtlich BFH, v. 12.9.51, BStBl. 1951 III, 192; v. 11.3.58, BStBl. 1958 III, 212.
 - 4) Forsthoff, S. 183.
§§ 103 ff. AO (ähnlich: §§ 34, 35; 69 AO 1977) begründen eine unmittelbare, selbständige Verantwortlichkeit des Vertreters. Vgl. in diesem Zusammenhang auch u.a. Wolff-Bachof, § 35 II f.
 - 5) Daß der Minderjährige, der Mündel, die juristische Person usw. trotzdem nicht wirksam selbst handeln kann, ist Folge der (teilweise) fehlenden Geschäfts- bzw. Prozeßfähigkeit, nicht aber der vom Gesetz auf Eltern, Vormund, Organ etc. übertragenen Vertretungsmacht; vgl. Flume, AT, S.792.

nahmebefugnis weiterhin auch selbst ausüben ¹⁾.

- b) Die von einem o h n e oder in Überschreitung bestehenden V o l l m a c h t auftretenden bzw. diese erforderlichenfalls nicht nachweisenden ²⁾ Dritten in fremdem Namen abgegebenen Erklärungen sind deswegen nicht ³⁾ , sondern können vom Vertretenen noch rückwirkend genehmigt werden. Auf Prozeßhandlungen findet dabei über § 155 FGO grundsätzlich § 89 Abs. 2 ZPO Anwendung ⁴⁾ , jedoch unterfällt der Klageverzicht als die Anrufung des Gerichts im Einzelfall gerade ausschließender, der Verwaltungsbehörde gegenüber vorzunehmender Akt den ansonsten für die steuer(verfahrens)rechtlichen Willenserklärungen entsprechend geltenden Bestimmungen der §§ 177 ff. BGB ⁵⁾ .

An einer Heilung des Mangels in der Vertretungsmacht wird der Stpfl. bei den zu untersuchenden Anträgen im Vergleich zu den einer Ausschußfrist ⁶⁾ unterliegenden,

-
- 1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 5; Kühn-Kutter, § 102 AO, Anm. 3c; Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 3; RFH, v. 31.10.30, StuW 1931, 240; BFH, v. 13.10.60, BStBl. 1960 III, 526 (kritisch besprochen von Tipke bei Loepelmann, 13.10.60 III 1).
- 2) Siehe oben, Seite 68, und BFH, v. 25.7.68, BStBl. 1968 II, 660; v. 1.4.71, BStBl. 1971 II, 689; Niedersächs. FG, v. 10.8.66, EFG 1966, 513; FG Rheinland-Pfalz, v. 1.3.72, EFG 1972, 295.
- 3) So aber Steinbach, RzW 1964, 201.
- 4) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 62 FGO, Anm. 3; Tipke-Kruse, § 62 FGO, Anm. 9; Ziemer-Birkholz, § 62 FGO, Rdn. 31a; BFH, v. 28.9.67, BStBl. 1968, II, 63; v. 1.4.71, BStBl. 1971 II, 689; v. 14.7.71, BStBl. 1972 II, 180; v. 24.11.71, BStBl. 1972 II, 95; ferner Eyermann-Fröhler, § 67 VwGO, Rdn. 15; Redeker-v.Oertzen, § 67 VwGO, Anm. 25; BVerwG, v. 4.6.62, Bd. 14, 209; v. 31.8.70, WM 1970, 1266; VGH Baden-Württemberg, v. 6.2.74, BadWürttVerwPraxis 1974, 133; Rosenberg-Schwab, § 55 I; Stein-Jonas-Pohle, § 89 V 2, mit Nachweisen zur zivilprozessualen Judikatur.
- 5) Dazu Becker-Riewald-Koch, § 107 AO, Anm. 3 (7); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 102 AO, Anm. 4; Klemp, S. 65; Lammerding, NWB F 2, 2166; Tipke-Kruse, § 102 AO, Anm. 5; § 240 AO, Anm. 3; W. Jellinek, S. 241; Krause, S. 319; Wolff-Bachof, § 35 II; RFH, v. 26.10.27, StRK AO 1919, § 238 R. 5; FG Düsseldorf, v. 16.10.68, EFG 1969, 88.
- 6) Unten, Seite 83.

besonders den Rechtsbehelfen, allerdings weniger interessiert sein. Bedeutet dort die Möglichkeit, sich durch nachträgliche Zustimmung das rechtzeitige Tätigwerdens eines anderen zunutze machen zu können, unbestreitbar einen Vorteil ¹⁾, trifft das in Bezug auf Verzicht und Rücknahme nicht im selben Maße zu: Eine Genehmigung entspricht hier ausnahmsweise zwar dann den Bedürfnissen des Vertretenen, wenn dieser die Aussichtslosigkeit des zurückgenommenen Einspruchs-, Beschwerde- oder Klagebegehrens erkannt hat, erscheint im übrigen aber durchaus entbehrlich und wäre sogar von Nachteil ²⁾, sofern es um den Widerruf eines schon ohne Legitimation angebrachten Rechtsbehelfs geht ³⁾. Praktisch größeres Gewicht besitzt zweifellos die Verweigerung der Zustimmung ⁴⁾, da sie die Handlungen des falsus procurator für den Berechtigten endgültig irrelevant macht und ihm die Tür für eigene diesbezügliche Dispositionen offenhält. Sie bedarf keiner bestimmten Form; vielmehr genügt es, daß etwa der in Betracht kommende Rechtsbehelf tatsächlich eingelegt oder die finanzamtliche resp. -gerichtliche Aufforderung, das Vor-

-
- 1) Vgl. etwa die Fälle BFH, v. 14.7.71, BStBl. 1972 II, 180; v. 24.11.71, BStBl. 1972 II, 95; RGZ, v. 19.12.15, Bd. 86, 245; BGHZ, v. 7.7.60, LM § 209 BGB Nr. 10.
 - 2) Weil die Kosten nach dem Veranlassungsprinzip - ablehnend insoweit Becker-Riewald-Koch, § 62 FGO, Anm. 4 (7) - andernfalls in der Regel der am Verfahren nicht beteiligte Dritte zu tragen hat. -Becker-Riewald-Koch, § 62 FGO, Anm. 4 (6 f.); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 62 FGO, Anm. 13; Tipke-Kruse, § 62 FGO, Anm. 9; BFH, v. 10.11.66, BStBl. 1967 III, 5; v. 19.4.68, BStBl. 1968 II, 473; v. 2.5.69, BStBl. 1969 II, 438; v. 26.10.70, BStBl. 1971 II, 105; v. 17.10.73, BStBl. 1974 II, 218; FG Rheinland-Pfalz, v. 6.7.66, EFG 1966, 416; Niedersächs. FG, v. 10.8.66, EFG 1966, 513; FG Schleswig-Holstein, v. 14.10.75, EFG 1976, 94; Rosenberg-Schwab, § 55 II 2; (teilweise) abweichend FG München, v. 4.7.66, EFG 1966, 467; v. 19.11.70, EFG 1971, 236; Stein-Jonas-Pohle, § 88 III 2; unklar Ziemer-Birkholz, § 62 FGO, Rdn. 31.
 - 3) Beispiele dafür bieten FG Berlin, v. 1.4.70, EFG 1970, 401; FG Düsseldorf, v. 2.12.70, EFG 1971, 142; FG Münster, v. 25.1.73, EFG 1973, 278.
An der Beseitigung der An- bzw. Rechtshängigkeit ist aus o.a. (Fn. 2) Gründen vor allem dem Vertreter gelegen.
 - 4) Vgl. BFH, v. 10.11.66, BStBl. 1967 III, 5; FG Münster, v. 30.9.69, DStZ(E) 1970, 18.

gehen des Vollmachtlosen zu sanktionieren, einfach ignoriert wird ¹⁾, wie sich ja auch für die Genehmigung, selbst nach § 89 Abs. 2 ZPO, neben der Alternative ausdrücklicher Vollmachterteilung stets noch die des schlüssigen Verhaltens anbietet ²⁾, z.B. durch widerspruchslöse Hinnahme des Einstellungsbeschlusses bzw. der Kostenentscheidung.

- c) Daß jemand gegenüber ihm nicht tangierenden steuerbehördlichen Maßnahmen in eigenem Namen auf Rechtsbehelfe verzichtet oder die eines anderen zurücknimmt, dürfte wegen der klar umrissenen Antragsbefugnis ³⁾ und auch deshalb, weil dafür normalerweise kein vernünftiger Anlaß besteht, selten vorkommen. Wo es dennoch einmal geschieht, sind diese Erklärungen von vorneherein unbeachtlich ⁴⁾, während die Rechtsbehelfe ⁵⁾ eines N i c h t b e r e c h t i g t e n nicht schlechthin jeglicher Wirkung entbehren, sondern im Verhältnis zu jenem zumindest die An- bzw. Rechtshängigkeit der Sache begründen und demzufolge - wenn vorher nicht zurückgenommen - als unzulässig verworfen bzw. abgewiesen werden müssen ⁶⁾. Der wahre Berechtigte hat aber in keinem Fall die Möglichkeit, solchen Handlungen nachträglich durch Genehmigung für seine Person rechtliche Geltung zu verschaffen; § 185 Abs. 2 BGB, der das Gegenteil zu besagen scheint, hilft mangels Anwendbarkeit auf einseitige Wil-

1) BFH, v. 13.9.63, BStBl. 1963 III, 517; v. 11.7.75, BStBl. 1975 II, 714.

2) Die Möglichkeit konkludenter Genehmigung durch Fortführung des Finanzprozesses bejahen u.a. Tipke-Kruse, § 62 FGO, Anm. 9; FG Rheinland-Pfalz, v. 1.3.72, EFG 1972, 295. A.A. Becker-Riewald-Koch, § 62 FGO, Anm. 4 (4).

3) Vgl. oben, Seite 62 f.

4) Wovon der Unbefugte allerdings in Kenntnis zu setzen ist!

5) Ebenso die übrigen, Einzelentscheidungen lediglich initiierenden, sog. anspruchsbegründenden Anträge. - Siehe Krause, S. 316; oben, Seite 56, und unten, Seite 95.

6) Vgl. u.a. Krause, aaO.; Tipke-Kruse, § 238 AO, Anm. 5; Wolff, § 156 III 2; ferner die Ausführungen zur vollmachtlosen Vertretung von FG Berlin, v. 1.4.70, EFG 1970, 401; FG Düsseldorf, v. 2.12.70, EFG 1971, 142.

lenserklärungen ¹⁾ in diesem Zusammenhang nicht weiter. Entsprechenden Versuchen läßt sich im Wege der Auslegung oder Umdeutung ²⁾ allenfalls die Absicht entnehmen, den betreffenden Antrag selbständig wiederholen zu wollen.

B) Antragsform

1.) Schriftlichkeit und Erklärung zu Protokoll

Verzicht und Rücknahme sind in gleicher Weise formgebunden wie die Einlegung der Rechtsbehelfe, d.h., sie müssen, um die gewünschte Wirkung zu entfalten, gegenüber der empfangszuständigen Stelle ³⁾ entweder schriftlich oder zur Niederschrift erklärt werden.

- a) Das Gesetz bringt dies in § 235 Abs. 2 S. 1 AO (354 Abs. 2 S. 1 AO 1977) und § 50 Abs. 2 S. 1 FGO für Einspruchs- bzw. Beschwerde- und Klageverzicht unmißverständlich zum Ausdruck, schweigt jedoch hinsichtlich der Rücknahme ⁴⁾. Trotzdem gilt insoweit nichts Abweichendes ⁵⁾.

In Bezug auf die Klagerücknahme ergibt sich die Berechtigung zu solchem Schluß schon aus der im Interesse verstärkter Rechtssicherheit von vorneherein förmlicheren Ausgestaltung des gesamten finanzgerichtlichen Verfah-

1) Klomp, S. 64; Palandt, § 185, BGB, Anm. 1a; Staudinger-Coing, § 185 BGB, Anm. 6 - jeweils mit weiteren Nachweisen; bezüglich Einlegung der (zivilprozessualen) Beschwerden ausdrücklich OLG Hamm, v. 9.2.68, OLGZ 1968, 317. Teilweise wird zur Begründung auch auf das Fehlen einer Verfügung i.S. des bürgerlichen Rechts abgestellt, vgl. z.B. BGHZ, v. 26.11.57, NJW 1968, 338 (betr. Klageerhebung).

2) Dazu unten, Seite 85 ff.

3) Näher Seite 79 ff.

4) Anders § 362 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 357 Abs. 1 S. 1 AO 1977 und § 253 AO a.F.

5) So mit Recht - für die außergerichtlichen Rechtsbehelfe: Kühn-Kutter, § 243 AO, Anm. 2; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 243 AO, Anm. 3; Redeker-v.Oertzen, § 69 VwGO, Anm. 1; - für die Klage: Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 2(1); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 17; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 3; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 17; Eyermann-Fröhler, § 92 VwGO, Rdn. 12; Redeker-v.Oertzen, § 92 VwGO, Anm. 3.

A.A. Klomp, S. 68; Schick, StuW 1969, 366 - allerdings jeweils im Zusammenhang mit steuerrechtlichen Antragstatbeständen allgemein.

rens überhaupt ¹⁾ und zusätzlich noch aus der besonderen Rolle, die gerade diesem Antrag innerhalb desselben zufällt ²⁾. Für den Widerruf der außergerichtlichen Rechtsschutzbegehren wird man aber vernünftigerweise zu keinem anderen Ergebnis kommen können. Der auch das (Steuer-)Verwaltungsverfahren beherrschende Grundsatz der Nichtförmlichkeit ³⁾ tritt nämlich stets dann zugunsten gewisser Mindestformalitäten zurück, wenn es die Bedeutung bestimmter Handlungen gebietet, wie u.a. das Beispiel der Rechtsbehelfseinlegung zeigt ⁴⁾. Die Rücknahmeanträge als natürliches Korrelat ⁵⁾ sind aber nicht weniger verfahrenserheblich, so daß die dort ausschlaggebenden Rechtsschutz- und Beweiszweckerwägungen hier gleichermaßen die Bejahung der Formgebundenheit verlangen ⁶⁾.

- b) Schriftlich heißt, daß der Inhalt der Erklärung aus einem unmittelbar vom Autor herrührenden Schriftstück hervorgehen muß ⁷⁾, wenigstens aber aus einem von ihm stammenden Telegramm ⁸⁾.

Die Alternative der Protokollierung bildet lediglich eine Unterform der Schriftlichkeit ⁹⁾. Obwohl nirgends

-
- 1) In Anlehnung an die übrigen Verfahrensordnungen, insbesondere der Verwaltungs- und der ordentlichen Gerichtsbarkeit, unter Beachtung steuerrechtlicher Eigengesetzlichkeiten. - Vgl. FGO-Entwurf v. 2.8.63, Begr. Allg. Teil C IV; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Einf. zur FGO, Anm. 71 ff., 81 ff.; Tipke-Kruse, Einf. zur FGO, Anm. 12.
- 2) Siehe oben, Seite 33 f.
- 3) Vgl. z.B. Begr. zu AO 1974, Einl. III 3; § 10 VwVfG und Begr. zu § 9 VwVfGEntw; Klemp, S. 65; Krause, S. 316; Wolff, § 156 IVa; BFH, v. 30.5.51, BStBl. 1951 III, 138; v. 3.12.53, BStBl. 1954 III, 27.
- 4) Dazu auch Seite 51 f.; § 64 VwVfG; Begr. zu § 51 VwVfG Entw.
- 5) Seite 11.
- 6) § 362 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 357 Abs. 1 S. 1 AO 1977 schafft für die Zukunft wieder klare Verhältnisse, ebenso wie früher schon § 253 AO a.F. Vgl. Begr. zu § 345 AO 1974.
- 7) H.M., für alle Tipke-Kruse, § 238 AO, Anm. 1; § 64 FGO, Anm. 1; BFH, v. 10.7.64, BStBl. 1964 III, 590.
- 8) Ausführlich BFH, v. 10.7.64, aaO, mit umfassendem Überblick über Lit. u. Rspr.; ferner unten, Seite 76 f.
- 9) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 238 AO, Anm. 4; BFH, v. 10.7.64, aaO.

ausdrücklich gesagt ¹⁾, setzt ihre wirksame Abgabe richtiger Auffassung nach die gleichzeitige körperliche Anwesenheit des Erklärenden bei der zuständigen - und damit zur Entgegennahme verpflichteten ²⁾ - Stelle voraus ³⁾; auf diese Weise lassen sich Identität und Befugnis am einfachsten und sichersten feststellen ⁴⁾. Zwar nicht zwingend erforderlich ⁵⁾, wenngleich empfehlenswert und üblich, ist ferner, daß neben dem protokollierenden Beamten auch der Antragsteller selbst den Vermerk über die erfolgte Verlesung und Genehmigung der Niederschrift unterzeichnet ⁶⁾.

-
- 1) Vom Fall der in mündlicher Verhandlung zu Protokoll erklärten Klagerücknahme, die ohne Präsenz nicht möglich ist, einmal abgesehen.
Die Vorschriften über die Errichtung öffentlicher Testamente und Urkunden (§§ 2239 BGB; 174 FGG) können - entgegen FG Schleswig-Holstein, v. 5.10.66, EFG 1967, 187 - insoweit nicht herangezogen werden; das ab 1.1.1970 geltende BeurkG enthält keine dem früheren § 2239 BGB entsprechende Regelung und ist im übrigen auf Vorgänge im Rahmen des (finanz-)behördlichen bzw. -gerichtlichen Verfahrens auch gar nicht anwendbar - vgl. Jansen, § 1 BeurkG, Rdn. 14; Palandt, § 1 BeurkG, Anm. 2.
 - 2) Redeker-v.Oertzen, § 70 VwGO, Anm. 1.
 - 3) Becker-Riewald-Koch, § 238 AO, Anm. 2c; Ziemer-Birkholz, § 64 FGO, Rdn. 10a; Ziemer/Haarmann, Tz 494; BFH, v. 10.7.64, BStBl. 1964 III, 590; FG Schleswig-Holstein, v. 5.10.66, EFG 1967, 187.
Telefonische Anbringung scheidet demnach aus - so, unter eingehender Auseinandersetzung mit den einschlägigen Bestimmungen der TelO, BFH, v. 10.7.64, aaO.; ferner Becker-Riewald-Koch, § 238 AO, Anm. 2; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 64 FGO, Anm. 5; Kühn-Kutter, § 238 AO, Anm. 2; Tipke-Kruse, § 238 AO, Anm. 1; § 64 FGO, Anm. 1; Redeker-v.Oertzen, § 81 VwGO, Anm. 4; RFH, v. 24.8.38, RStBl. 1938, 897; BFH, v. 3.12.53, BStBl. 1954 III, 27; BVerwG, v. 22.11.63, Bd. 17, 166. Konzilianter für den Fall, daß über das Ferngespräch ein Aktenvermerk gefertigt wird, z.B. FG Düsseldorf, v. 3.10.56, EFG 1957, 59; Eyermann-Fröhler, § 81 VwGO, Rdn. 3.
 - 4) BFH, v. 10.7.64, aaO.
 - 5) Klomp, S. 68; Ziemer-Birkholz, § 64 FGO, Rdn. 10 a; FG Schleswig-Holstein, v. 5.10.66, EFG 1967, 187.
 - 6) Ebenso Becker-Riewald-Koch, § 238 AO, Anm. 2 c; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 64 FGO, Anm. 7; Eyermann-Fröhler, § 81 VwGO, Rdn. 4; BFH, v. 10.7.64, aaO.; vgl. auch § 94 Abs. 3 S. 3 FGO i.d. bis 31.12.74 geltenden Fassg. und nunmehr § 94 FGO i.V.m. §§ 159 ff. ZPO.

2.) Eigenhändige Unterschrift

Mit dem Erfordernis der Schriftform ist grundsätzlich die Notwendigkeit eigenhändiger Unterschrift durch den Berechtigten anzuerkennen. Lediglich bei der Rücknahme von Einspruch und Beschwerde genügt ausnahmsweise bereits die hinreichende Bestimmbarkeit der Person des Autors in anderer Weise ¹⁾, da auch die Anbringung dieser Rechtsbehelfe keinen höheren Anforderungen unterliegt ²⁾, zwischen beiden Vorgängen aber ein enger Zusammenhang besteht ³⁾. Ansonsten ist der eingangs bezogene Standpunkt jedoch uneingeschränkt beizubehalten.

Dagegen läßt sich nicht erfolgreich ins Feld führen ⁴⁾, daß § 238 Abs. 1 S. 3 AO (357 Abs. 1 S. 3 AO 1977) ⁵⁾ und herrschende Meinung ⁶⁾ die telegrafische Rechtsbehelfseinlegung ausdrücklich zulassen, wobei vor allem die Rspr. ⁷⁾ sogar

- 1) Z.B. aus der Steuernummer - RFH, v. 30.5.30, StuW 1930, 1577; dem Briefkopf - BFH, v. 11.1.62, HFR 1962, 199; beigefügte Unterlagen etc.
- 2) Vgl. § 238 Abs. 1 S. 2 AO (§ 357 Abs. 1 S. 2 AO 1977). Die Unterschriftsform sogar der Einspruchs- und Beschwerdeschrift bejahen Ziemer/Haarmann, Tz. 491, unter Bezugnahme auf BGHZ, vom 28.10.65, NJW 1966, 1077 (Beschwerde im Gebrauchsmustereintragungsverfahren betreffend) und gegen die einhellige Meinung in Lit. und Rspr.
- 3) Oben, Seite 11 ff., 85; Ziemer/Haarmann, Tz. 1076
- 4) Das versuchen aber Tipke-Kruse, § 64 FGO, Anm. 1
- 5) Für Einspruch und Beschwerde. Der Vorläufer dieser Bestimmung (über § 249 AO, a.F.), § 234 Abs. 1 AO 1919, hat erst in den Beratungen über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung eine entsprechende Ergänzung zur Klarstellung erfahren (vgl. Bericht des 11. Ausschusses v. 18.11.1919, Verhandlungen der verfassungsgebenden Nationalversammlung, Bd. 339, Nr. 1460) - offensichtlich unter dem Eindruck der zu diesem Zeitpunkt bereits gefestigten einschlägigen Rspr. des RG in Straf- und Zivilsachen, siehe Fn.6 und 7.
- 6) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 64 FGO, Anm. 5; Tipke-Kruse, § 64 FGO, Anm. 1; Ziemer-Birkholz, § 64 FGO, Rdn. 6; Eyermann-Fröhler, § 81 VwGO, Rdn. 3; Redeker-v.Oertzen, § 81 VwGO, Anm. 3; BFH, v. 3.12.53, BStBl. 1954 III, 27; v. 21.6.68, BStBl. 1968 II, 589; BVerwG, v. 22.11.63, Bd. 17, 166; RGSt, v. 2.7.83, Bd. 9, 38; RGZ, v. 15.5.36, Bd. 151, 82 (86); BGHSt, v. 11.10.55, Bd. 8, 174, sowie Fn. 7.
- 7) Z.B. BVerwG, v. 8.4.54, Bd. 1, 103; v. 14.12.55, Bd. 3, 56; BayVerfGH, v. 1.12.64, BayVB1. 1965, 97, mit weit. Nachweisen; RGZ, v. 28.11.32, Bd. 139, 45; BGHZ, v. 27.5.57, Bd. 24, 297.

die fernmündliche Telegrammaufgabe toleriert. Die mit diesem Zugeständnis an die technische Weiterentwicklung verbundene Befreiung von der Eigenhändigkeit stellt eine durch die Eigenart des Übermittlungsweges zwangsläufig bedingte Besonderheit dar, die keine Verallgemeinerung erlaubt ¹⁾. Der im Rahmen der Auseinandersetzung um den Schriftformbegriff ²⁾ durchaus ernstzunehmende Einwand drohenden Rechtsschutzverlustes als Folge allzu großer Formenstrenge ³⁾ schließlich fällt ebenfalls kaum ins Gewicht, denn die Nichtbeachtung der Form bedeutet hier für den Betroffenen keinen vergleichbaren Nachteil, da bei fehlgeschlagenem Verzicht der beabsichtigte Effekt, die formelle Bestandskraft des (Steuer-)Verwaltungsaktes, mit Ablauf der Rechtsbehelfsfrist automatisch ohnehin noch eintritt und die nach mißglückter Klagerücknahme zu gewärtigende Entscheidung wegen des einschlägigen Verbots ⁴⁾ materiell zumindest keine Verböserung bringen kann.

Die Tragweite von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme, die ja nicht weniger als die Verfügung über ein subjektives öffentliches Recht beinhalten ⁵⁾, rechtfertigt es vielmehr, im Falle ihrer schriftlichen Erklärung aus Gründen der Rechtsklarheit die handschriftliche und eigenhändige Unterzeichnung seitens des Berechtigten zu fordern ⁶⁾. Der Charakter des

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 64 FGO, Anm. 5; Eyermann-Fröhler, § 81 VwGO, Rdn. 3; BVerwG, v. 14.12.55, Bd. 3, 56; v. 27.10.61, Bd. 13, 141; BayVerfGH, v. 1.12.64, BayVB1. 1965, 97; RGZ, v. 15.5.36, Bd. 151, 82 (86); BGHZ, v. 27.5.57, Bd. 24, 297.

2) Vor allem im zivilprozessualen Bereich, zunehmend aber auch bei den Verwaltungsprozeßordnungen. Dazu ausführlich Vollkommer, JZ 1970, 256 ff., in seiner Anm. zum Ur. des BFH, v. 29.7.69, BStBl. 1969 II, 659; ferner Tipke-Kruse, § 64 FGO, Anm. 1; BFH, v. 29.8.69, BStBl. 1970, II, 89.

3) Vollkommer, JZ 1970, 257.

4) Vgl. unten, Seite 82, Fn. 6.

5) Siehe oben, Seite 11 f.

6) Für die Klage erneut betont z.B. von BFH, v. 29.7.69, BStBl. 1969 II, 659; v. 24.11.71, BStBl. 1972 II, 95, unter Verweisung auf diverse Vorentscheidungen; ebenso FG Münster, v. 9.5.74, EFG 1974, 531; BVerwG, v. 25.4.75, HFR 1976, 128.

Klagerücknahmeschreibens als sog. bestimmender, weil verfahrensbeendender, Schriftsatz ¹⁾ verstärkt dieses Bedürfnis noch ²⁾. In Bezug auf den vorzeitigen Rechtsbehelfsverzicht im Zusammenhang mit einer Selbsterrechnungserklärung ³⁾ besteht darüber längst Einigkeit ⁴⁾; nicht von ungefähr sehen die amtlichen USt-Erklärungsdrucke in dem dafür vorbehaltenen, entgegen der früheren Praxis vom Steuererklärungsteil nunmehr deutlich getrennten Abschnitt ⁵⁾ eigens besonderen Raum für die Unterschrift vor.

Das Erfordernis der Eigenhändigkeit darf selbstverständlich nicht überspitzt werden. Schriftlich angebrachte Anträge, bei denen die Signatur ganz oder zumindest an der "üblichen" Stelle fehlt, deren Ernsthaftigkeit und Urheberschaft sich aber zweifelsfrei etwa aus beigefügten, dem formstrengen Standpunkt genügenden Schriftstücken ergeben ⁶⁾, sind daher ebenso zu akzeptieren ⁷⁾ wie das fernmündliche Zusprechen eines (selbst schon telefonisch aufgegebenen!) Telegramms unter Fertigung eines entsprechenden Aktenvermerks ⁸⁾.

Wegen der die angestrebte Sicherheit und Leichtigkeit des Rechtsverkehrs beeinträchtigenden Gefahr mißbräuchlicher

-
- 1) Baumbach-Lauterbach-Albers-Hartmann, § 129 ZPO, Anm. 1.
 - 2) Vgl. Eyermann-Fröhler, § 92 VwGO, Rdn. 12; § 86 VwGO, Rdn. 32; sowie die Zitate in Fn. 2, Seite 77.
 - 3) Oben, Seite 22 f.
 - 4) Etwa Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm. 13; Tipke-Kruse, § 210 b AO, Anm. 4; § 50 FGO, Anm. 5; Plückebaum-Malitzky, § 18 UStG, Rdn. 91; FG Hamburg, v. 15.6.60, DB 1960, 901.
 - 5) Beachte §§ 235 Abs. 2 S. 1 AO (354 Abs. 2 S. 1 AO 1977), 50 Abs. 2 S. 1 FGO. - Diese Bestimmungen verdanken ihre jetzige Fassung letztlich den vom FG Hamburg, v. 15.6.60, aaO., zu Recht geäußerten Bedenken gegen die damalige Übung, USt-Erklärung und Verzichtserklärung in einem Vordruck zu verbinden und durch eine einheitliche Unterschrift abzudecken.
 - 6) Z.B. einem Begleitschreiben - BVerfG, v. 19.2.63, Bd. 15, 288; BFH (GS), v. 5.11.73, BStBl. 1974 II, 242; einem späteren Bezugsschreiben - BFH, v. 5.3.75, BB 1975, 819; einer Abschrift - BSG, v. 22.11.68, DVB1. 1969, 372; einer eindeutig genug abgefaßten Vollmacht - BFH, v. 15.1.71, BStBl. 1971 II, 397.
 - 7) Zutreffend BFH, v. 29.8.69, BStBl. 1970 II, 89, mit weit. Nachweisen; auch BVerwG, v. 14.2.66, HFR 1966, 331.
 - 8) Vgl. Seite 76, Fn. 6 und 7.

Handhabung grundsätzlich abzulehnen ist dagegen die ausschließliche Verwendung ¹⁾ mechanischer Hilfsmittel zur Herstellung der Unterschrift, also z.B. Schreibmaschine, Namensstempel, Faksimile ²⁾. Praktische Konsequenzen dürften daraus für die Verzichts- und vor allem die Rücknahmehandlungen freilich höchst selten erwachsen, weil deren relative Fristunabhängigkeit im Verein mit der Fürsorgepflicht der öffentlichen Adressaten ³⁾ zumeist die Beseitigung eventueller Mängel ermöglicht.

3.) Ausdrücklichkeit

Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme können nicht stillschweigend erfolgen ⁴⁾. Anlaß, diese nach den bisherigen Ausführungen zur Antragsform eigentlich überflüssige Feststellung nochmals mit aller Deutlichkeit zu wiederholen, gibt die Neigung der Finanzbehörden und -gerichte, unter dem Druck steigender Arbeitsüberlastung nur allzu leicht der Versuchung zu erliegen, passives oder vermeintlich schlüssiges Verhalten schon als Rücknahme zu werten, wie z.B. Schweigen auf die Aufforderung zur Begründung des eingelegten Rechtsbehelfs ⁵⁾ oder zur Äußerung über dessen weiteres Schicksal ⁶⁾.

C) Antragsbehörde

Der Verzicht auf Einspruch, Beschwerde und Klage ist der Behörde gegenüber zu erklären, die den Verwaltungsakt erlassen

1) Anders, wenn zwar lediglich ein Matrizenabzug eingereicht, die Klageschrift aber im Original unterzeichnet wird, BFH, v. 19.9.74, BStBl. 1975 II, 199 - bestätigend BFH, v. 23.5.75, BStBl. 1975 II, 715, im Zusammenhang mit amtlichem Beglaubigungsvermerk; BVerwG, v. 15.6.59, Bd. 10,1.

2) Vgl. die einschlägigen Beispiele in BFH, v. 29.7.69, BStBl. 1969 II, 659; v. 29.8.69, BStBl. 1970 II, 89; v. 7.8.74, BStBl. 1975 II, 194; BVerwG, v. 27.10.61, Bd. 13, 141.

3) Dazu unten, Seite 82 ff. und Seite 117 ff.

4) Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 2 (1); Tipke-Kruse, § 243 AO; § 72 FGO, Anm. 3; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 17; Redeker-v.Oertzen, § 92 VwGO, Anm. 3. - A.A. Ziemer/Haarmann, Tz. 1071; FG Stuttgart, v. 27.1.59, DStZ(E) 1959, 400; BGHZ, v. 24.1.52, Bd. 4, 329 (339), wo allerdings eine, wenn auch nicht ausdrücklich als Klagerücknahme bezeichnete, Erklärung vorlag.

5) RFH, v. 24.6.37, Bd. 41, 303.

6) FG Düsseldorf, v. 28.5.63, EFG 1963, 577.

oder zu erlassen hat, § 235 Abs. 2 S. 1 AO ¹⁾, § 50 Abs. 2 S. 1 FGO - also regelmäßig dem (sachlich und) örtlich zuständigen Finanzamt ²⁾ bzw. der Oberfinanzdirektion ³⁾. Gleiches gilt für die Rücknahme der außergerichtlichen Rechtsbehelfe ⁴⁾; soweit es dabei um einen sog. Grundlagen- oder einen Meßbescheid ⁵⁾ geht, bietet sich darüber hinaus noch die Stelle an, der die Erteilung des Folgebescheids obliegt, etwa die heheberechtigte Gemeinde ⁶⁾.

Als Adressat der Klagerücknahme kommt grundsätzlich nur das mit der Streitsache befaßte Gericht ⁷⁾ in Betracht, § 155 FGO i.V.m. § 271 Abs. 2 S. 1 ZPO.

Unter der Voraussetzung, daß die Erklärung erkennbar eine entsprechende Zielrichtung aufweist, kann sie in sinnge-
mäßiger Anwendung des dem Steuerprozeß eigenen ⁸⁾ § 47 Abs.2, 3 FGO jedoch außerdem gegenüber denjenigen Finanzverwaltungsbehörden abgegeben werden, die in irgendeiner Form mit der Angelegenheit zu tun haben ⁹⁾ und die deshalb -

1) § 354 Abs. 2 S. 1 AO 1977 spricht nur noch von "zuständiger Behörde".

2) Gesetz über die Finanzverwaltung (i.V.m. § 16 AO 1977); §§ 71 ff. AO (17 ff. AO 1977).

3) Als der gem. § 249 Abs. 2 S. 2 AO (368 Abs. 2 S. 2 AO 1977) zur Entscheidung über die Beschwerde - die ebenfalls wieder einen Verwaltungsakt darstellt - berufenen Behörde; so mit Recht Ziemer/Haarmann, Tz. 2116.

4) Entspr. § 238 Abs. 2 AO (§§ 362 Abs. 1, 357 Abs.2 S.1 AO 1977).

5) Vgl. z.B. §§ 213 Abs.2, 214, 215; 72 AO (179 ff., 18 AO 1977); §§ 212a, 73 Abs. 2 AO (184, 22 AO 1977): Betr. Grund- und Gewerbesteuer.

6) § 212 b Abs.1 AO(184 Abs.3 AO 1977).

7) Bei Erklärung zu Protokoll der vollbesetzte Spruchkörper in mündlicher Verhandlung, der einzelne und der beauftragte oder ersuchte Richter des Erörterungs- bzw. Beweisaufnahmetermins (vgl. § 79 S.2 bzw. § 81 Abs.2 FGO), der Urkundsbeamte der Geschäftsstelle. - Näher dazu Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 21; Tlpke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 3,6.

8) In der gesamten übrigen Verwaltungsgerichtsbarkeit eine singuläre Erscheinung darstellend!

9) Durch Erlaß oder Bekanntgabe des ursprünglichen Verwaltungsakts oder der Rechtsbehelfsentscheidung, durch nachträgliche Änderung der örtlichen oder sachlichen Zuständigkeit, durch die Folgenbescheidskompetenz etc.

in Fortschreibung des früheren Rechtszustandes ¹⁾ - auch zur fristwahren Anbringung ²⁾ der Klage zugelassen sind ³⁾. Der dagegen erhobene Einwand ⁴⁾, für eine solche Analogie fehle jeglicher Anlaß, weil die Rücknahme ja keiner Frist, wie die Erhebung, unterliege, vermag nicht zu überzeugen. Macht nämlich der Kläger von der ihm nach hier vertretener Auffassung eröffneten Möglichkeit zu einem Zeitpunkt Gebrauch, in dem er nach dem augenblicklichen Verfahrensstand noch nicht der Einwilligung des Beklagten bedarf ⁵⁾, zeitigt seine Willensäußerung Wirkung unabhängig davon, wann sie selbst das Gericht erreicht. Geschieht letzteres trotz der Verpflichtung der Behörde zu unverzüglicher Übermittlung ⁶⁾ zufällig einmal erst nachdem bereits ein Vorbescheid gem. § 90 Abs.3 FGO ergangen ist ⁷⁾, erlangt dieser keine Bedeutung, während andernfalls die Rechtshängigkeit von da an nicht mehr ohne die Mithilfe des Kontrahenten beseitigt werden könnte, auf die jedoch keinerlei Anspruch besteht ⁸⁾. Für eine Erweiterung des Adressatenkreises im vorbezeichneten Umfang sprechen schließlich auch reine Zweckmäßigkeitserwägungen, vornehmlich bei den von vorneherein zustimmungsbedürftigen Fällen ⁹⁾.

-
- 1) § 249 Abs.3 S. 1 AO a.F. - Vgl. FG Hamburg, v.25.2.75, EFG 1975, 322.
 - 2) Die Rechtshängigkeit tritt dagegen selbstverständlich erst mit der Erhebung, d.h., dem Eingang bei Gericht, ein; dazu schon oben, Seite 30, Fn. 4.
 - 3) Ebenso Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 6; Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 21; BFH, v. 5.3.71, BStBl. 1971 II, 461 - allerdings ohne sich mit der Gegenmeinung (Fn. 4) auseinanderzusetzen.
 - 4) Dezidiert Gräber, DStR 1967, 177; ihm folgend Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 2 (1); BFH, v. 8.12.70, BStBl. 1971 II, 204.
 - 5) Vgl. § 72 Abs. 1 S. 2 FGO und oben, Seite 31.
 - 6) § 47 Abs. 2 S. 2 FGO entspr.
 - 7) Eine andere, die Beteiligten überraschende Entscheidung ist nicht denkbar, da ansonsten entweder mündliche Verhandlung durchgeführt oder auf sie verzichtet werden muß, § 90 Abs.1, 2 FGO.
 - 8) BFH, v. 3.3.67, BStBl. 1967 III, 225.
 - 9) So mit Recht BFH, v. 5.3.71, BStBl. 1971 II, 461.

Im übrigen verliert das Problem dadurch erheblich an Schärfe, daß in der Praxis fehlgerichtete Rücknahme- und selbst Verzichtsanträge ¹⁾ dem jeweils richtigen Empfänger regelmäßig noch rechtzeitig zugeleitet zu werden pflegen. Mißlingt das ausnahmsweise, bleibt die betreffende Erklärung allerdings wirkungslos.

D) Antragsfrist

Der Verzicht ist möglich, sobald und solange die Rechtsbehelfe eingelegt werden können, d.h., von den insoweit atypischen Fällen vorgängiger Verfügung über Einspruch und Klage ²⁾ einmal abgesehen, innerhalb der regelmäßig ³⁾ einen Monat betragenden Frist ⁴⁾.

Wesentlich größerer Spielraum besteht hingegen bei der Rücknahme, wie die auf die Rechtskraft des Urteils abhebende Regelung des § 72 Abs. 1 S. 1 FGO ⁵⁾ beweist; lediglich für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren hat, nicht zuletzt im Hinblick auf die unbestrittene Zulässigkeit verhörsender (Einspruchs-)Entscheidung ⁶⁾, deren Bekanntgabe

- 1) Vgl. z.B. BFH, v. 12.9.73, BStBl. 1974 II, 171: Rechtsmittelverzicht gegenüber dem Finanzministerium.
- 2) Oben, Seite 19 ff.
- 3) Beachte jedoch §§ 237 Abs. 2 AO (356 Abs. 2 AO 1977); 55 Abs. 2 FGO.
- 4) Beginnend mit der Bekanntgabe des ursprünglichen Verwaltungsaktes bzw. der Einspruchs-, Beschwerdeentscheidung - §§ 236 Abs. 1 AO (355 Abs. 1 AO 1977); 47 Abs. 1 FGO.
- 5) Der in diesem Punkt eine Erweiterung gegenüber dem § 253 AO a.F. (= Bekanntgabe maßgebend) bringt; ebenso § 92 Abs. 1 S. 1 VwGO.
- 6) Der neue § 367 Abs. 2 S. 2 AO 1977 hält konsequent daran fest, daß 'das Einspruchsverfahren ein "verlängertes" Veranlagungsverfahren darstellt', (Begr. zu § 350 AO 1977). Ablehnend für die Beschwerde z.B. Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 249 AO, Anm. 12; Kühn-Kutter, § 249 AO, Anm. 4 (abweich. die 9. Aufl.); Tipke-Kruse, § 249 AO, Anm. 3 - jeweils unter Hinweis auf den nach der Fassung des § 248 Abs. 1 S. 2 AO gebotenen Umkehrschluß, die Wesensverschiedenheit und die durch §§ 95, 96 AO gezogenen Grenzen; vgl. ferner Ziemer-Birkholz, § 100 FGO, Rdn. 102
Dem finanzgerichtlichen Verfahren ist die sog. reformatio in peius fremd. Auch ohne direktes gesetzliches Verbot (das § 96 Abs. 1 S. 2 FGO nicht enthält!) zwingt bereits das Gewaltenteilungsprinzip zu dieser Folgerung; näher Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 96 FGO, Anm. 62; § 100 FGO, Anm. 64; RÖBler, DStZ(A) 1976, 211; Ziemer-Birkholz, § 96 FGO, Rdn. 53; § 100 FGO, Rdn. 94 ff.

den Vorzug erhalten, § 243 Abs. 1 AO (362 Abs. 1 AO 1977). Durch die Verknüpfung mit der Unanfechtbarkeit des abschließenden Urteils bleibt dem Kläger, sofern sich die Hauptsache nicht schon vorher erledigt ¹⁾, bis in die Revisionsinstanz hinein Zeit, sein Rechtsschutzbegehren zu widerrufen ²⁾. Frühestens ist dazu, für alle Rechtsbehelfe übereinstimmend, nach Beginn der An- bzw. Rechtshängigkeit Gelegenheit.

Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme müssen also binnen eines durch seine Dauer bzw. einen Endtermin gekennzeichneten, der Disposition der Beteiligten entzogenen ³⁾ Zeitraums ausgeübt werden, andernfalls die Befugnis erlischt. Ihre zeitliche Begrenzung zeigt somit die charakteristischen Merkmale der Handlungs- und Präklusionsfrist ⁴⁾. Ausdrücklich legt das Gesetz diese jedoch entweder - beim Verzicht - überhaupt nicht oder - für die Rücknahme - zumindest nicht absolut fest, sondern abhängig vom Eintritt eines zukünftigen gewissen Ereignisses ⁵⁾, eben der Bekanntgabe der Einspruchs-/Beschwerdeentscheidung bzw. des Urteils, wobei letztere sogar erst noch die zusätzlich abzuwartende Revisionsfrist ⁶⁾ in Lauf setzt. Um das deutlich zu machen, wird im Zusammenhang mit den vorgenannten Willenserklärungen besser stets differenzierend von mittelbarer Ausschußfrist, respektive relativer Zeitbestimmung gesprochen.

-
- 1) Damit endet insoweit die Rechtshängigkeit; die Fortsetzung des Streits hinsichtlich der Kosten hat darauf keinen Einfluß - siehe oben, Seite 36 f. A.A. offenbar BFH, v. 5.12.67, BStBl. 1968 II, 202; unklar Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 7.
 - 2) BFH, v. 24.2.67, BStBl. 1967 III, 294; v. 3.3.67, BStBl. 1967 III, 225; v. 16.1.70, BStBl. 1970 II, 327.
 - 3) Im Einspruchsverfahren, wo Ausgangs- und Entscheidungsbehörde identisch sind, § 248 Abs. 1 S. 1 AO (367 Abs. 1 S. 1 AO 1977), ist über die Zügigkeit der Bearbeitung natürlich eine gewisse Steuerung möglich.
 - 4) Dazu etwa Becker-Bender, BB 1953, 961; Tipke-Kruse, § 82 AO, Anm. 1; Staudinger-Coing, § 186 BGB, Anm. 3; Wolff-Bachof, § 37 IIIe.
 - 5) Ähnlich der rechtsgeschäftlichen Zeitbestimmung oder Befristung; vgl. z.B. Palandt, Einf. vor § 158 BGB, Anm. 1; Soegel-Siebert, vor § 158 BGB, Rdn. 1, 6; Staudinger-Coing, § 163 BGB, Anm. 1 ff.
 - 6) § 120 Abs. 1 FGO.

Diese Terminologie dient zugleich dem Zweck, die Unanwendbarkeit der Vorschriften über Nachsichtgewährung und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ¹⁾ zu unterstreichen, was angesichts des im Rahmen dieser Arbeit verschiedentlich gebrauchten Oberbegriffs 'Rechtsbehelfsanträge' ²⁾ zur Vermeidung von Mißverständnissen durchaus angebracht erscheint. Verabsäumt es der Stpfl., rechtzeitig auf einen Rechtsbehelf zu verzichten oder diesen wieder zurückzunehmen, ergibt sich nämlich kein der Situation bei unverschuldet verpaßter Antragstellung ³⁾ vergleichbares und der Lösung gem. § 86 AO (110 AO 1977) bzw. § 56 FGO harrendes Spannungsverhältnis ⁴⁾, da Untätigkeit hier die angestrebte Verwirklichung des materiellen Rechts nicht stärker gefährdet als aktives Verhalten ⁵⁾. Demnach besteht auch keinerlei Bedürfnis, nachträgliche "Heilung" zuzulassen. Damit nicht zu verwechseln und völlig unproblematisch ist dagegen die Rücknahme eines unter Geltendmachung von Nachsichts- bzw. Wiedereinsetzungsgründen eingelegten Rechtsbehelfs.

E) Antragsinhalt

1.) Eindeutigkeit

Verzichts- und Rücknahmeantrag müssen inhaltlich so klar und bestimmt sein, daß sich aus ihnen ohne weiteres zweifelsfrei

-
- 1) § 110 AO 1977 ersetzt, in Anlehnung an § 56 FGO und § 24 VwVfGEntw. (§ 32 VwVfG), den schon jetzt deckungsgleichen, herkömmlichen Begriff der Nachsicht künftig durch den einheitlichen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand - Begr. zu § 17 AO 1974.
 - 2) Oben, Seite 9 f.
 - 3) Außer den eigentlichen Rechtsbehelfen waren als nachsichtsfähig anerkannt solche Anträge, die "das Ziel verfolgen, bereits durchgeführte Verfahren nach Art eines Rechtsbehelfsverfahrens zu überprüfen und tatsächlich gegebenen, steuerlich bedeutsamen Vorgängen anzugleichen", BFH, v. 21.11.57, BStBl. 1958 III, 49. - Vgl. die ausdrücklichen Verweisungen auf § 86 AO z.B. in § 4 Abs. 5 S. 3 JAV (bezgl. Antrag auf LSt-Jahresausgleich; anders nunmehr jedoch § 42 Abs. 2 S. 3 EStG), § 4 Abs. 2 S. 3 WoPG (Antrag auf Gewährung einer Wohnungsbauprämie), § 3 Abs. 2 S. 3 SparPG (betr. Sparprämienantrag) sowie die diesbezüglichen Tendenzen in Rspr. und Verwaltung (dazu Überblick bei Klemp, S. 79 f.).
 - 4) Tipke-Kruse, § 86 AO, Anm. 1.
 - 5) Vgl. Seite 77. Das Kostenrisiko hat bei der Abwägung außer Betracht zu bleiben.

entnehmen läßt, was der Autor konkret tatsächlich will; die Verwendung der einschlägigen Termini technici ist dazu nicht erforderlich ¹⁾.

- a) Das zu erkennen, gelingt vielfach allerdings erst im Wege der *A u s l e g u n g*, deren in den §§ 133, 157 BGB ausgeformte Grundsätze auch für das öffentliche Recht Geltung besitzen ²⁾. Zu erforschen ist in solchen Fällen fehlender Eindeutigkeit unter Berücksichtigung von Treu und Glauben der in der jeweiligen Erklärung verkörperte wahre Wille, unabhängig vom Wortlaut ³⁾.

Keinerlei Schwierigkeiten bereitet dieses Unterfangen, wenn sich von vorneherein überhaupt nur ein mögliches Ziel anbietet, weil beispielsweise zwar keine Beschwerde anhängig ist, die zurückgenommen werden könnte, wohl aber ein Einspruch und umgekehrt, oder der Gegenstand des Verzichts durch die Art des ergangenen Verwaltungsakts zwangsläufig festliegt ⁴⁾. Die falsche Bezeichnung schadet dann ebensowenig wie bei der Einlegung der Rechtsbehelfe, worauf § 238 Abs. 1 S. 4 AO (357 Abs. 1 S. 4 AO 1977) für die außergerichtlichen nochmals ausdrücklich hinweist. Kaum mehr Mühe macht es, die allgemein gehaltene Bekundung, im Zusammenhang mit einer bestimmten behördlichen Maßnahme "auf Rechtsmittel" ⁵⁾ zu verzichten, richtig einzuordnen ⁶⁾.

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm.11; Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 6; § 72 FGO, Anm. 4; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 16; BFH, v. 5.6.62, HFR 1963, 84.

2) H.M. - z.B. Forsthoff, S. 161, 168; Klempt, DStR 1964, 1 ff.; Rosenberg-Schwab, § 65 III; Staudinger-Coing, § 133 BGB, Anm. 60 f.; Tipke-Kruse, vor §§ 102-121 AO, Anm. 2; FG Stuttgart, jeweils v. 29.5.74, EFG 1974, 480 u. 495, mit weit. Nachweisen; FG Münster, v. 12.11.75, EFG 1976, 311.

3) Rosenberg-Schwab, § 65 III; Soergel-Siebert, § 133 BGB, Rdn. 1, 19; Tipke-Kruse, § 238 AO, Anm. 2; auch BFH, v. 25.7.57, BStBl. 1957 III, 435; FG München, v. 30.7.69, EFG 1970, 84.

4) Vgl. oben, Seite 25.

5) Beachte aber Seite 7.

6) Bestätigend Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm.11.

Nicht selten ist der Antrag jedoch so ungenau gefaßt, daß dem äußeren Erscheinungsbild nach mehrere Bezugsobjekte in Betracht kommen. Erklärt der Stpfl. etwa, er nehme "den Rechtsbehelf" gegen einen näher bezeichneten Bescheid zurück, kann damit sowohl der gegen die eigentliche Steuerfestsetzung gerichtete Einspruch, als auch die den ausserdem auferlegten Verspätungszuschlag ¹⁾ betreffende Beschwerde oder beides gemeint sein. Hier vermag zunächst allein die Auslegung weiterzuhelfen. Erst recht gilt das natürlich bei vermeintlichen Rücknahmehandlungen, die vor oder nach einer Änderung gem. § 94 AO (172 AO 1977) erfolgen und in Wirklichkeit regelmäßig nur die entsprechenden Zustimmungs- ²⁾ bzw. Erledigungserklärungen ³⁾ darstellen. Interpretation führt schließlich sogar dazu, mit der Rücknahme des z.B. einen ESt- oder VSt-Bescheid anfechtenden Einspruchs zugleich auch das Vorverfahren über die zugrunde liegende Gewinn- oder Einheitswertfeststellung ⁴⁾ als beendet anzusehen, falls laut Begleitschreiben die diesbezüglichen Einwendungen offensichtlich nicht länger aufrechterhalten werden.

Ihre Grenze hat die Auslegung dort, wo der Äußerung ein Sinn unterschoben würde, der dem nach Treu und Glauben erkennbaren Inhalt widerspricht ⁵⁾. Zu Recht, wenngleich etwas vordergründig bloß die mangelnde Verzichtsklarheit betonend, hat es die Rspr. daher immer wieder abgelehnt, einen (vorzeitigen) Rechtsbehelfsverzicht darin zu erblicken, daß beispielsweise die Berichtigung nach § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO (172 Abs. 1 Nr. 2a AO 1977) - auf der Grundlage des Ergebnisses einer Betriebsprüfung ⁶⁾ oder zwecks gütlicher Beilegung eines insoweit schwebenden

1) § 168 Abs. 2 AO (152 AO 1977).

2) BFH, v. 25.7.57, BStBl. 1957 III, 435; ferner unten, S. 92.

3) BFH, v. 28.10.64, BStBl. 1965 III, 332.

4) § 213 Abs. 2 i.V.m. § 215 Abs. 2 bzw. § 214 AO (179, 180 AO 1977).

5) Ähnlich Palandt, § 133 BGB, Anm. 1a.

6) BFH, v. 2.8.55, BStBl. 1955 III, 331.

Rechtsbehelfsverfahrens ¹⁾ - akzeptiert ²⁾ oder die Verpflichtung zur LSt-Nachzahlung ³⁾ anerkannt wird ⁴⁾. Jeder abweichenden Beurteilung stünde, nebenbei bemerkt, übrigens schon die Unzulässigkeit stillschweigenden Verzichts entgegen ⁵⁾.

Statt Auslegung kommt u.U. K o n v e r s i o n analog dem Rechtsgedanken des § 140 BGB zum Zuge ⁶⁾, sofern der eindeutig formulierte, aber wirkungslose Rechtsbehelfsantrag den Erfordernissen eines anderen entspricht, dessen Geltung bei unterstellter Kenntnis der Sachlage vermutlich gewollt wäre. Deshalb wird man z.B. die nach Begründung der An- bzw. Rechtshängigkeit abgegebene Verzichtserklärung grundsätzlich in den allenfalls noch möglichen Widerruf des betreffenden Rechtsschutzbegehrens umdeuten können ⁷⁾, während mit der Rücknahme des gegen einen sog. Folgebescheid eingelegten Einspruchs, der im Hinblick auf § 232 Abs. 2 AO (351 Abs. 2 AO 1977) selbst in einen solchen gegen den Feststellungsbescheid umzudeuten war ⁸⁾, letzterer als beseitigt gelten dürfte.

Zurückhaltung ist allerdings am Platz, wenn nicht ausgeschlossen erscheint, daß der Autor den Antrag ganz bewußt so, wie geschehen, gestellt hat, etwa weil es sich bei ihm um einen mit der Materie hinreichend vertrauten Bürger oder

-
- 1) BFH, v. 20.1.67, BStBl. 1967 III, 380 (anders die Vorentscheidung des Niedersächs. FG, v. 29.6.65, EFG 1965, 611).
 - 2) RFH, v. 14.3.33, RStBl. 1933, 349; v. 4.7.34, RStBl. 1934, 989; BFH, v. 17.2.61, StRK AO § 94 R. 23; v. 1.10.64, HFR 1965, 322.
 - 3) § 42 d Abs. 4 Nr. 2 EStG (vorher § 46 Abs. 4 LStDV).
 - 4) RFH, v. 6.5.43, RStBl. 1943, 433; BFH, v. 6.7.62, BStBl. 1962 III, 355.
 - 5) Vgl. oben, Seite 79.
 - 6) Dazu Soergel-Siebert, § 140 BGB, Rdn. 14; Staudinger-Coing, § 140 BGB, Anm. 9; Klemp, S. 71; Rosenberg-Schwab, § 67 II; Tipke-Kruse, vor §§ 102-121 AO, Anm. 2; § 238 AO, Anm. 2a; OVG Münster v. 3.4.52, Verw RSpr. 5, 157; v. 12.12.56, DÖV 1957, 865; RGZ, v. 23.12.30, HRR 1931, Nr. 858; BGHZ, v. 7.10.71, Warn. 1971, Nr. 200.
 - 7) Ebenso Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm. 11.
 - 8) Einzelheiten z.B. bei Becker-Riewald-Koch, § 238 AO, Anm. 2e (7); Klemp, DStR 1964, 1 ff.; Tipke-Kruse, § 213 AO, Anm. 2 a.E.; § 215 AO, Anm. 8 a.E. und insbes. § 238 AO, Anm. 2b, unter krit. Auseinandersetzung mit der angeführten Rspr.

einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe etc. handelt. Hier wird eine Rückfrage unumgänglich ¹⁾. Diese kann gelegentlich durchaus ergeben, daß in o.a. Beispielsfall der Stpfl. wegen der unsicheren Rechtslage spontan zunächst tatsächlich verzichten wollte, den von seinem Bevollmächtigten eigenverantwortlich angebrachten Rechtsbehelf aus Kostengründen oder Interesse an endgültiger Klärung der Streitfrage aber trotzdem nicht mehr zurückzunehmen bereit ist.

- b) Besonderer Sorgfalt bedarf die Ermittlung des Inhalts miteinander konkurrierender, den Wirkungen nach unverträglich, Erklärungen. Zu denken ist dabei vor allem an die Rücknahme von Klage und Revision, deren erstere ja bekanntlich auch noch in letzter Instanz erfolgen kann ²⁾.

Widerruft der Kläger in ein und demselben Schriftsatz gleichzeitig beide Rechtsbehelfe, bleibt - außer bei unmißverständlicher Fassung - vorab durch Auslegung zu klären, ob wirklich zwei selbständige Anträge mit diesem Ziel gewollt sind ³⁾. Trifft das zu, so wird darin in der Regel die Absicht erkennbar, möglichst das gesamte bisherige Gerichtsverfahren ungeschehen zu machen ⁴⁾, zumindest jedoch die erneute Entscheidung zu verhindern. Dieser Interessenlage entspricht es zweifellos am ehesten, in derartigen Fällen primär von der Maßgeblichkeit der wesentlich weiter reichenden Klagerücknahme ⁵⁾ auszugehen ⁶⁾

1) Becker-Riewald-Koch, § 238 AO, Anm. 2e (3); Tipke-Kruse, § 238 AO, Anm. 2a; § 72 FGO, Anm. 4; Klemp, S. 73; Klemp, DStR 1964, 1 ff.; BFH, v. 12.12.57, BStBl. 1958 III, 154.

2) Vgl. oben, Seite 83.

3) Gräber, DStR 1967, 177 f.

4) So mit Recht Becker-Riewald-Koch, § 125 FGO, Anm. (6).

5) Ex tunc-Wegfall der Rechtshängigkeit und des FG-Urteils, Verlust des Klagerechts; vgl. oben, Seite 33 f. - Dagegen § 125 Abs. 2 FGO: Lediglich Verlust des eingelegten Rechtsmittels!

6) BFH, v. 28.10.66, BStBl. 1966 III, 681; v. 16.1.70, BStBl. 1970 II, 327; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 25; § 125 FGO, Anm. 5; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 4; § 125 FGO, Anm. 2; auch BVerwG, v. 21.3.67, Bd. 26, 297.

und die Rücknahme der Revision als lediglich hilfsweise erklärt zu betrachten ¹⁾. Der praktische Anlaß zu solcher Kombination mag in dem Umstand zu suchen sein, daß die Klage in diesem Stadium nicht mehr ohne Zustimmung des Gegners zurückgenommen werden kann ²⁾, deren Erteilung aber keineswegs sicher und schon gar nicht erzwingbar ist ³⁾.

Fehlt den genannten Anträgen, obwohl äußerlich zusammengefaßt, von vorneherein ersichtlich jeder innere Konnex, wird derjenige unter ihnen sofort wirksam, zu dem (noch) keine Einwilligung erforderlich ist, regelmäßig also die Revisionsrücknahme ⁴⁾.

Völlig anders verhält es sich schließlich, was der Vollständigkeit halber ebenfalls Erwähnung verdient, wenn die Rücknahmen getrennt n a c h e i n a n d e r erfolgen. Die Beachtlichkeit der späteren Erklärung hängt bei dieser Konstellation entscheidend davon ab, ob im Zeitpunkt ihres Zugangs die spezifische Wirkung der früheren bereits eingetreten war. Hat der Kontrahent etwa inzwischen die Klagerücknahme gebilligt, ist die Rücknahme der Revision denkgesetzlich ausgeschlossen ⁵⁾; wurde umgekehrt das FG-Urteil durch die Rechtsmittelerücknahme, zu der die Zustimmung vorlag oder nicht nötig war, rechtskräftig, bleibt für den Widerruf der

1) BFH, v. 3.3.67, BStBl. 1967 III, 225; Kühn-Kutter, § 72 FGO, Anm. 5; § 125 FGO, Anm. 2; und die o.a. (Fn.6, S.88) Kommentare, jeweils zu § 125 FGO.

Das weitere Schicksal der Rechtsmittelerklärung hängt dann, ähnlich den sog. Eventualanträgen, (auflösend) vom Erfolg einer anderen, unbedingten Prozeßhandlung ab, was keinen Bedenken begegnet - Gräber, DStR 1967, 178; Rosenberg-Schwab, § 65 IV 2. Gegen die Annahme einer unzulässigen Bedingung ferner Tipke-Kruse, § 125 FGO, Anm.2, und BFH, v. 3.3.67, aaO; unentschieden BFH, v. 28.10.66, BStBl. 1966 III, 681; a.A. Becker-Riewald-Koch, § 125 FGO, Anm. (6).

2) Zutreffend Gräber, DStR 1967, 177; ihm folgend Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 7.

3) Gräber, DStR 1967, 178; Tipke-Kruse, § 125 FGO, Anm. 2; BFH, v. 3.3.67, aaO.

4) Gräber, aaO.

5) BFH, v. 3.3.67, BStBl. 1967 III, 225; vgl. auch Fußnote 1, Seite 90.

Klage kein Raum mehr ¹⁾. Ist dagegen die erste Rücknahme noch nicht endgültig realisiert, entsteht mit Abgabe der zweiten Erklärung dieselbe Situation wie bei gleichzeitiger Antragstellung ²⁾.

2.) Unzulässigkeit von Bedingungen

Als wichtige verfahrensgestaltende Handlung vertragen Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit keinen von den Beteiligten gewillkürten ³⁾ Schwebезustand. In negativer Hinsicht ergibt sich daraus für ihren Inhalt die Unzulässigkeit von e c h t e n B e d i n g u n g e n ⁴⁾, d.h., der Verknüpfung ihrer Gültigkeit mit dem Eintritt eines zukünftigen ungewissen Ereignisses ⁵⁾.

Ein beispielsweise von der Stundung der durch Betriebsprüfung aufgedeckten Mehrsteuern ⁶⁾ oder die Kontinuität der BFH-Rechtsprechung ⁷⁾ abhängig gemachter Verzicht ist daher ebenso unwirksam wie etwa die Einspruchs- bzw. Klagerücknahme unter dem Vorbehalt, daß Zahlungsaufschub gewährt wird oder bestimmte Leistungen künftig umsatzsteuerfrei bleiben ⁸⁾. Ob der miß-

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 72 FGO, Anm. 25; § 125 FGO, Anm. 5; Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 4; § 125 FGO, Anm. 2; ferner Eyermann-Fröhler, § 126 VwGO, Rdn.1; Redeker-v.Oertzen, § 126 VwGO, Anm. 5 - die jedoch alle nicht scharf genug zwischen der Wirksamkeit der E r k l ä r u n g und dem Wirksamwerden der betr. R ü c k n a h m e selbst unterscheiden, was Gräber, DStR 1967, 179, mit Recht bemängelt.

2) Vgl. oben, Seite 88 f.

3) Den Gegensatz bildet die auf dem Gesetz beruhende Ungewißheit, z.B. bei Auftreten eines vollmachtlosen Vertreters (s.o., Seite 70 ff.), Abgabe - unbewußt - fehlerhafter Willenserklärungen (s.u., Seite 111 ff.), Rechtsbedingungen (vgl. die anschließenden Ausführungen) etc.

4) Einhellige Meinung: Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm.2 (6); 72 FGO, Anm. 2 (3); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 16; § 243 AO, Anm. 5; § 50 FGO, Anm. 12; § 72 FGO, Anm. 18; Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 8; § 72 FGO, Anm. 8; RFH, v. 29.11.27, Bd. 22, 291; ferner Krause, S. 315; Limprecht, S. 43, 49; Rosenberg-Schwab, § 64 IV, sowie die folgenden Zitate.

5) Zum mehrschichtigen Begriff der Bedingung u.a. Enneccerus-Nipperdey, § 194 I; Flume, AT, S. 677 f.; Palandt, Einf. v. § 158 BGB, Anm. 2; Staudinger-Coing, Vorbem. 3 v. § 158 BGB.

6) Vgl. den Sachverhalt von BFH, v. 30.5.51, BStBl. 1951 III, 138.

7) Nach Tipke-Kruse, § 50 FGO, Anm. 8.

8) RFH, v. 18.1.24, Bd. 13, 211.

billigte Zusammenhang expressis verbis oder stillschweigend - z.B. Erörterung der Erfolgsaussichten von Rechtsbehelf und Erlaßantrag im selben Besprechungstermin ¹⁾ -hergestellt wird, spielt keine Rolle.

Unbedenklich sind dagegen sog. R e c h t s b e d i n g u n g e n, also die Inbezugnahme solcher Umstände, deren Vorliegen die Rechtsordnung für die Wirksamkeit einer Erklärung ohnehin zwingend verlangt ²⁾. Diese uneigentlichen Bedingungen ³⁾ heben gleichfalls auf die Ungewißheit eines Ereignisses ab ⁴⁾, im Unterschied zu den echten allerdings bereits von Gesetzes wegen, nicht erst kraft Parteiwillens.

Um nichts anderes handelt es sich im Grunde beim vorzeitigen Rechtsbehelfsverzicht ⁵⁾. Erfolgt dieser Hand in Hand mit einer Selbsterrechnungserklärung ⁶⁾, messen ihm die §§ 235 Abs.1 S.3 AO (354 Abs.1 S. 2 AO 1977), 50 Abs.1 S. 3 FGO Geltung von vorneherein nur für den Fall zu, daß die Steuer tatsächlich in der ermittelten Höhe festgesetzt wird - was aber keineswegs sicher ist ⁷⁾, da insoweit allein die Verwirklichung des einschlägigen Tatbestandes ⁸⁾ und nicht die Bereitschaft des Finanzamtes entscheidet. Ähnlich ungewiß und vom Gesetzgeber trotzdem als taugliche Basis toleriert ⁹⁾, sind die Verhält-

1) BFH, v. 4.12.56, BStBl. 1957 III, 31.

2) Flume, AT, S. 680; Palandt, Einf. v. § 158 BGB, Anm. 2; Soergel-Siebert, vor § 158 BGB, Rdn. 7 f.; Staudinger-Coing, Vorbem. 13. v. § 158 BGB.

3) Enneccerus-Nipperdey, § 194 II 2.

4) Das Übersehen z.B. RFH, v. 17.2.26, Bd. 19, 33; BFH v. 28.3.68, BStBl. 1958 II, 425.

5) So mit Recht Limprecht, S. 49 f.; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 16. A.A. Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm. 8: Auflösende Bedingung.
Vor Inkrafttreten der FGO stand der vorzeitige Rechtsmittelverzicht richtiger, der herrschenden widersprechenden, Auffassung nach unter einer echten Bedingung, die aber gleichwohl für zulässig zu erachten war; ausführlichst Limprecht, S. 44 ff.

6) Vgl. oben, Seite 22 ff.

7) Zutreffend Limprecht, S. 45.

8) Dazu Seite 17; 63, Fußnote 3.

9) Überzeugend Limprecht, S. 51.

nisse beim Verzicht unter den Voraussetzungen der §§ 235 Abs. 1 S. 2 AO, 50 Abs. 1 S. 2 FGO¹⁾. Wiederholt der Stpfl. die gesetzlichen Erfordernisse in seinem Antrag nochmals, erreicht er damit höchstens eine Klarstellung, die hier durchaus wünschenswert, ansonsten jedoch überflüssig ist²⁾.

Auch Rechtsbehelfs-, insbesondere Einspruchsrücknahmen werden bisweilen unter dem Vorbehalt bestimmter Sachbehandlung seitens der Finanzbehörden erklärt. Falls das schon v o r Er-
laß des dabei in Aussicht genommenen Änderungsbescheids ge-
schieht, haben wir es in Wahrheit allerdings meistens nur mit einer verkappten Zustimmung i.S. des § 94 AO (172 AO 1977) zu tun. Wollte man den Autor, wie vom RFH verschiedentlich praktiziert³⁾, nämlich stets ohne weiteres an seiner ungeschickten Formulierung festhalten, wäre der angegriffene Verwaltungsakt formell bestandskräftig und die erstrebte (Teil-)Beseitigung somit gar nicht mehr möglich⁴⁾.

3.) Ausschließlichkeit der Verzichtserklärung

Die allgemein durch die Forderung nach Eindeutigkeit sowie die Bedingungsfeindlichkeit gezogenen inhaltlichen Grenzen sind speziell für die Verzichtsanträge insofern noch stärker eingengt, als diese k e i n e z u s ä t z l i c h e n E r k l ä -
r u n g e n enthalten dürfen, §§ 235 Abs. 2 S. 1 AO (354 Abs. 2 S. 1 AO 1977), 50 Abs. 2 S. 1 FGO.

Damit ist nicht etwa verboten, sie mit anderen zusammen in einem

1) Oben, Seite 19 ff.

2) Z.B. die Einschränkung eines Vollmachtlosen, "vorbehaltlich der Genehmigung des Berechtigten" zu handeln; Erman, vor § 158 BGB, Rdn. 5; Flume, AT, S. 684.

3) RFH, v. 24.9.24, StuW 1924, 1421; v. 7.1.25, StuW 1925, 268; v. 20.10.25, RStBl. 1926, 190; v. 28.2.30, RStBl. 1930, 158.

4) Hauber, DStR 1966, 357; Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 2 (3).

Ebensowenig geht es aber an, in einer 'Klagerücknahme' zu diesem Zeitpunkt mit Hess. FG, v. 15.5.56, EFG 1956, 323, bereits eine Erklärung über die Erledigung der Hauptsache sehen zu wollen; ernsthaft ist diese Alternative wohl erst nach erfolgter Änderung des Verwaltungsaktes in Erwägung zu ziehen, da letztere die Rechtshängigkeit der Streitsache noch keineswegs beendet - vgl. oben, Seite 36 f., und BFH, v. 28.10.64, BStBl. 1965 III, 332.

Schriftstück körperlich zu verbinden, sondern lediglich klar-
gestellt, daß sie von jenen hinlänglich abgehoben und ge-
sondert unterzeichnet sein müssen ¹⁾. Obwohl keineswegs da-
rauf beschränkt, gewinnt diese Regelung ihre größte prakti-
sche Bedeutung zweifellos dort, wo für die Abgabe der in den
Einzelsteuergesetzen ²⁾ vorgeschriebenen Selbsterrechnungs-
erklärungen amtliche Vordrucke zur Verfügung stehen, die
gleichzeitig die Möglichkeit, auf Bekanntgabe des Steuerbe-
scheids und Einlegung von Rechtsbehelfen zu verzichten ³⁾,
herausstellen und anbieten, wie gegenwärtig noch bei der
USt ⁴⁾.

-
- 1) Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 2 (6); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 15; § 50 FGO, Anm. 13; Tipke-Kruse, § 210 b AO, Anm. 4; § 50 FGO, Anm. 5; Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 15; FG Hamburg, v. 15.10.69, EFG 1970, 41.
 - 2) Vor allem § 18 Abs. 1 S. 2 UStG. - Die dieses Verfahren ebenfalls anwendende BefSt (§ 45 BefStDV 1955) ist mit Inkrafttreten des UStG 1967, die sie teilweise ersetzende StrGüVSt (§ 10 Abs. 1 StraGüVStG) mit dem 31.12.1971 weggefallen; beachte jedoch die div. Verbrauchssteuern.
 - 3) Näher oben, Seite 22 ff.
 - 4) Die gegen die frühere Fassung der USt-Jahreserklärung erhobenen Bedenken (siehe oben, Seite 78, Fn.5) gaben letztlich auch den Ausschlag, die §§ 235 Abs. 2 S. 1 AO, 50 Abs. 2 S. 1 FGO im Verlauf der Beratungen über den FGO-Entwurf noch entsprechend zu ergänzen, und zwar auf Veranlassung des Unterausschusses "Finanzgerichtsordnung", der damit einen Vorschlag des Steuerrechtsausschusses des Deutschen Anwaltsvereins aufgriff, der seinerseits wiederum ausgelöst worden war durch FG Hamburg, v. 15.6.60, DB 1960, 901. Als Vorbild konnte insoweit § 1027 Abs. 1 ZPO dienen, der den Verzicht auf Anrufung der staatlichen Gerichte durch Abschluß eines Schiedsvertrages regelt.

VI. Wirksamkeit und Verbindlichkeit

A) Wirksamwerden

Als öffentlich-rechtliche Willenserklärungen von Privatpersonen werden Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme entsprechend dem in § 130 Abs. 1 BGB zum Ausdruck gekommenen allgemeinen Rechtsgedanken ¹⁾ wirksam, d.h., rechtlich existent, mit ihrem **Z u g a n g** beim jeweiligen Adressaten ²⁾. Da es sich bei letzterem immer entweder um eine (Steuerverwaltungs-) Behörde oder ein (Finanz-)Gericht handelt, bedarf es zu dieser Feststellung keines Rückgriffs auf Abs. 3 der angezogenen Vorschrift ³⁾.

"Zugehen" bedeutet, derart in den Machtbereich des Empfängers gelangen, daß dieser unter normalen Verhältnissen von dem Inhalt Kenntnis nehmen kann ⁴⁾. Ob und wann von dieser Möglichkeit tatsächlich Gebrauch gemacht wird, spielt keine Rolle; die Einlage des Rücknahme- oder Verzichtsschreibens in den (Nacht-)Briefkasten oder das Postfach des Gerichts genügt demnach ebenso wie etwa die Abgabe bei der Posteinlaufstelle des Finanzamts ⁵⁾.

B) Eintritt der Bindungswirkung

Der Eintritt der Bindungswirkung, also der **B e g i n n** der **U n w i d e r r u f l i c h k e i t**, ist vom Wirksam-

1) Vgl. Middel, S. 94, 98, mit weiteren Nachweisen, auch zur Gegenmeinung: Analoge Anwendung (zum Unterschied siehe Seite 99, Fn. 1); ferner Klemp, S. 89; Krause, S.319 ff.

2) Bei der Klagerücknahme reicht ausnahmsweise auch schon die Abgabe gegenüber den mit der Sache befaßten Behörden, § 47 Abs. 2,3 FGO; vgl. dazu oben, Seite 80 f.

3) Klemp, S. 89, Krause, S. 320. - A.A. z.B. Middel, S. 94 f.

4) So insbesondere die zivilrechtliche Interpretation, z.B. Prot. II, S. 663, in Mugdan II, S. 540; Flume, AT, S. 230; Palandt, § 130 BGB, Anm. 2a; RGZ, v. 8.2.02, Bd. 50, 191; BGHZ, v. 27.1.65, NJW 1965, 966. - Damit übereinstimmend Tipke-Kruse, § 47 FGO, Anm. 4.

5) Vgl. in diesem Zusammenhang die Rspr. zur fristenwahrenden Anbringung der Rechtsbehelfe, z.B. RFH, v. 30.9.36, RStBl. 1936, 994; BFH, v. 30.9.54, BStBl. 1954 III, 351; auch BVerwG, v. 3.7.61, DVBl. 1961, 827.

werden der Willenserklärung begrifflich durchaus zu unterscheiden ¹⁾, fällt aber zeitlich regelmäßig mit diesem zusammen ²⁾. Für die gestaltenden Anträge des öffentlichen Rechts, zu denen Verzicht und Rücknahme zählen ³⁾ gilt inso- weit grundsätzlich nichts anderes, falls nicht spezialge- setzliche Regelungen Abweichendes besagen ⁴⁾, wie etwa beim vorzeitigen Einspruchs- und Klageverzicht ⁵⁾.

An seinen die Rechtslage nicht unmittelbar verändernden, son- dern lediglich eine bestimmte zu erlassende Einzelentschei- dung initiierenden, sog. anspruchsbegründenden Anträgen ⁶⁾ braucht sich der Bürger dagegen generell erst ab einem spä- teren Zeitpunkt festhalten zu lassen ⁵⁾.

C) Widerruf

Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme können infolge der Bin- dungswirkung nach ihrem Zugang in der Regel nicht mehr wider- rufen werden. Im Gegensatz zur sonstigen verwaltungsrechtli- chen Terminologie ⁷⁾ und in Übereinstimmung mit § 130 Abs. 1 S. 2 BGB ⁸⁾ ist Widerruf dabei im Sinne von Rücknahme, also von Beseitigung mit ex tunc-Wirkung, zu verstehen ⁹⁾.

1) Das betonen zu Recht, Klemp, S. 89; Krause, S. 321; für das Zivilrecht u.a. Palandt, § 130 BGB, Anm. 1.

2) Beachte § 130 Abs. 1 S. 2 BGB!

3) Oben, S. 55; ferner Klemp, S. 90 f.

4) Krause, S. 321 f.

5) Vgl. dazu auch die nachfolgenden Ausführungen.

6) Klemp, S. 90 f.; Middel, S. 99 ff., unter Beschränkung auf Zustimmung und Unterwerfung; ferner die Verweisung in Fn.3.

7) Diese bezeichnet überwiegend als 'Widerruf' die Aufhebung eines rechtmäßigen Verwaltungsaktes ex nunc, die rückwir- kende Korrektur fehlerhaften Verwaltungsverhaltens hin- gegen als 'Rücknahme'; näher Forsthoff, S. 270 f.; Wolff- Bachof, § 53 III, IV g, V h, u.a.m.
Im Zivilprozeßrecht ist Widerruf = Rücknahme = Beseitigung der Wirkung für die Zukunft zu setzen; statt vieler Arens, S. 41.

8) Palandt, Einf. v. § 346 BGB, Anm. 3b; Staudinger-Kaduk, Vorbem. v. 346 BGB, Anm. 86. - Ansonsten zeitigt der zivil- rechtliche Widerruf nach mehrheitlicher Auffassung eher der Kündigung ähnliche Wirkungen; vgl. außer den Vorge- nannten z.B. noch Soergel-Siebert, vor § 346 BGB, Rdn. 4.

9) So schon oben, Seite 30.

Eine Ausnahme vom eingangs erwähnten Grundsatz glaubte der Gesetzgeber aus rechtsstaatlichen Erwägungen heraus ¹⁾ bei dem bereits vor Ergehen des Steuerverwaltungsakts erklärten Einspruchs- und Klageverzicht machen zu müssen: Hier ist die Rücknahme binnen vier Wochen möglich, §§ 235 Abs. 2 S. 2, 50 Abs. 2 S. 2 FGO. Im übrigen wird man auch den Widerruf einer Klagerücknahme noch bis zur Erteilung der ggf. erforderlichen Zustimmung des Beklagten zulassen dürfen ²⁾, da in diesem Falle die Gestaltungswirkung der Erklärung nicht schon mit ihrem Wirksamwerden eintritt. Das entspricht der Intention des § 130 BGB, immer nur diejenigen Rechtsfolgen in Wirkung zu setzen, die der Autor der Willenserklärung einseitig auszulösen vermag ³⁾.

Demgegenüber kann, wie bereits kurz angedeutet ⁴⁾, bei den sog. anspruchsbegründenden Anträgen eventuellen Willensänderungen des Bürgers grundsätzlich über den Zeitpunkt ihres Zugangs hinaus durch Rücknahme Rechnung getragen werden, und zwar längstens bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der begehrten Entscheidung ⁵⁾. Für die außergerichtlichen Rechtsbehelfe der Abgabenordnung ergibt sich allerdings insoweit eine Einschränkung, als diese Dispositionsbefugnis kraft Gesetzes mit Bekanntgabe der abschließenden Verwaltungsentscheidung endet ⁶⁾; für die Klage verbleibt es jedoch bei der Regel, wengleich ab einem bestimmten Verfahrensstadium die Einwilligung des Gegners erforderlich ist ⁷⁾.

Mit der hier erörterten Frage nichts zu tun hat der von Li-

1) Vgl. dazu Seite 21.

2) Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 20, unter Bezugnahme auf BayVGh, v. 5.4.67, VerwRspr. 19, 374 (Beschuß betrifft allerdings eine einseitige Erledigungserklärung). A.A. wohl Eyermann-Fröhler, § 92 VwGO, Rdn. 12, Redeker-v. Oertzen, § 92 VwGO, Anm. 4.

3) So mit Recht Middel, S. 98.

4) Seite 95.

5) Z.B. Klemp, S. 91; Krause, S. 321 - jeweils mit weiteren Nachweisen.

6) Vgl. oben, Seite 82 f.

7) Einzelheiten Seite 31 f.

teratur und Rspr. ¹⁾ gelegentlich im Zusammenhang mit der Geltendmachung der "Unwirksamkeit" steuerverfahrens- bzw. prozeßrechtlicher Erklärungen ins Spiel gebrachte Begriff 'Widerruf'. Dabei handelt es sich um das Problem der Berücksichtigung von Willensmängeln, über das im Anschluß noch zu sprechen sein wird ²⁾.

1) Etwa BFH, v. 21.1.65, HFR 1965, 376; FG München, v. 7.4.70, EFG 1970, 468; FG Berlin, v. 14.8.70, EFG 1971, 90; FG München, v. 26.8.70, EFG 1971, 86.

2) Seite 98 ff.

VII. Berücksichtigung von Willensmängeln

Mit der Anerkennung der Zugehörigkeit von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme zu den nichtamtlichen publizistischen Willenserklärungen stellt sich zwangsläufig die weitere Frage nach den Folgen im Falle der Inkongruenz von autonomen Willen und Erklärung, von Wille und Wirklichkeit ¹⁾.

A) Behandlung des Problems in Literatur und Rechtsprechung

Für das Steuerrecht fehlt es an einer ausdrücklichen generellen gesetzlichen Regelung über die Berücksichtigung von Willensmängeln ebenso wie - von wenigen Ausnahmen abgesehen ²⁾ - für das Verwaltungsrecht und das öffentliche Recht, samt Prozeßrecht, überhaupt ³⁾.

Die überwiegende Auffassung in Literatur und Rspr. sucht diese Lücke ⁴⁾, auch in Bezug auf die steuerrechtlichen Willenserklärungen ⁵⁾, dadurch zu schließen, daß sie die §§ 116 ff., insbesondere die §§ 119 ff. BGB, entweder analog ⁶⁾ oder als

1) Flume, AT, S. 398 ff.; Krause, S. 326; Middel, S. 115.

2) Z.B. § 23 Abs. 1 1. StAngRegG.

3) Dazu Krause, S. 327; Middel, S. 67; ferner Arens, S. 20 ff.; BFH, v. 1.12.60/9.11.61, BStBl. 1962 III, 91 (93).

4) Die wegen der bislang fehlenden Kodifizierung eines Allgemeinen Teils im Bereich des Verwaltungsrechts eigentlich gar nicht einmal als Lücke im üblichen Sinne, d.h., als planwidrige Unvollständigkeit der gesetzlichen Bestimmungen, sondern als eine Art "Gebietslücke" bezeichnet werden dürfte, worauf Middel, S. 56, 67, zutreffend hinweist. Näher zum Begriff der Rechtslücke z.B. Larenz, Methodenlehre, S. 360 ff.; auch Arens, S. 22.

5) Tipke-Krause, vor § 102 AO, Anm. 2; Schick, StuW 1969, 369.

6) Vgl. im einzelnen die zahlreichen Belege bei Middel, S. 113, und Krause, S. 330 (letzterer allerdings ohne nach der Rückgriffsform zu scheiden); auch FG Berlin, v. 28.5.71, EFG 1971, 615, und die in Fußnote 5 Genannten.

Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens ¹⁾, den sie in diversen Bestimmungen ²⁾ ausgeformt sieht, anwendet. Die Prozeßhandlungen und verfahrensrechtlichen Anträge bleiben davon jedoch regelmäßig ausgenommen, wobei zur Begründung zumeist die von der überkommenen Zivilprozeßrechtslehre entwickelten Thesen herhalten müssen ³⁾, die, trotz beträchtlicher Nuancierung, im Kern letztlich doch alle auf das Erfordernis der Rechtssicherheit und -klarheit abstellen ⁴⁾.

Dabei wird aber allzu leicht übersehen, daß zum einen mangels Ausklammerbarkeit der unterschiedlichen Interessen der jeweils Beteiligten ⁵⁾ keine Notwendigkeit besteht, alle Verfahrensarten und innerhalb derselben die einzelnen Willenskundgebungen stets gleich zu behandeln ⁶⁾, und daß außerdem auch in der zivilprozessualen Diskussion bereits ernst zu nehmende Gegenargumente laut geworden sind ⁷⁾.

-
- 1) Befürwortend z.B. Middel, S. 113, und die dort in Fn. 4 Zitierten; Wolff, § 156 V a; Wolff-Bachof, § 44 III a; FG München, v. 7.4.70, EFG 1970, 468; HessVGH, v. 19.1.49, DV 1949, 501; Steinbach, RzW 1964, 200 f.
Zum Unterschied von Analogie (= Rechtsanwendungsmethode - Umprägung der zivilrechtlichen in öffentlich-rechtliche Norm - Bindung an die im Privatrecht niedergelegte gesetzliche Ausgestaltung) und Rechtsgedankentheorie (= Rechtsquellenlehre - Aufdeckung von vorneherein vorhandener Gemeinsamkeiten - Anpassung an die Besonderheiten des öffentlichen Rechts möglich), vgl. etwa Middel, S. 87 ff. und passim; Larenz, Methodenlehre, S. 360 ff.
 - 2) Allerdings grundsätzlich auf staatliche Hoheitsakte zugeschnittenen und für unsere Zwecke daher unbrauchbaren; oben, Seite 42 ff. - Beachte die Zusammenstellung bei Middel, S. 113.
 - 3) Einen informativen Überblick bietet Krause, S. 321.
 - 4) Auf steuerrechtlichem Sektor vgl. ergänzend z.B. Krüger, Anm. zu BFH, v. 16.3.61, StRK AO § 248 R. 8; Kühn-Kutter, § 235 AO, Anm. 2; RFH v. 29.11.27, Bd. 22, 291; BFH, v. 19.12.58, BStBl. 1959 III, 116; v. 1.12.60/9.11.61, BStBl. 1962 III, 91 (93); v. 21.1.65, HFR 1965, 376.
 - 5) A.A. nachdrücklich Baumgärtel, S. 118, der für den Prozeß jede Möglichkeit einer Parteiinteressenabwägung verneint.
 - 6) Krause, S. 329; BFH, v. 26.9.68, BStBl. 1969 II, S. 2.
 - 7) Dazu eingehendst Arens, passim; Grunsky, pass.

Steuerrechtsprechung und -lehre jedenfalls haben sich dieser strengen Ansicht im großen und ganzen vorbehaltlos angeschlossen und die daraus resultierenden Unzuträglichkeiten, z.B. bei Täuschung, Drohung oder sonstiger unlauterer Beeinflussung, kurz, bei "illoyalem" Verhalten der Finanzbehörden ¹⁾, durch die Annahme einer aus dem Grundsatz von Treu und Glauben hergeleiteten 'Unwirksamkeit' der betreffenden Verzichts- bzw. Rücknahmeerklärung zu vermeiden versucht ²⁾.

B) Eigene Ansicht

1.) Zulässigkeit und Form des Rückgriffs auf das Bürgerliche ----- Recht

- a) Die Zulässigkeit des Rückgriffs auf die im Bürgerlichen Recht hinsichtlich der Beachtlichkeit von Willensmängeln getroffene Wertentscheidung des Gesetzgebers läßt sich nicht generell von vorneherein mit dem Hinweis leugnen, die Interessenlagen im Zivil- und öffentlichen Recht seien dafür viel zu verschieden ³⁾.

Daran ist zwar sicher so viel richtig, daß im öffentlichen Recht, abweichend vom privaten, zwischen den Interessen des Empfängers und denen des Erklärenden kein präsumtiver Gegensatz herrscht ⁴⁾, der für den Konfliktfall nach einer Lösung innerhalb des Rahmens Entweder-

1) So u.a. Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 4 (1); BFH, v. 3.7.52, BStBl. 1952 III, 241.

2) Außer der in den nachfolgenden Ausführungen zitierten Lit. und Rspr. beachte noch BFH, v. 19.12.58, BStBl. 1959 III, 116; v. 16.1/10.4.59, BStBl. 1959 III, 253; v. 13.5.59, BStBl. 1959 III, 294; v. 1.12.60/9.11.61, BStBl. 1962 III, 91; v. 17.8.61, BStBl. 1962 III, 107; v. 19.1.72, BStBl. 1972 II, 352 - in Fortsetzung der schon vom RFH (z.B. v. 29.11.27, Bd. 22, 291; v. 9.7.31, StuW 1932, 725) eingeleiteten Entwicklung.

3) So aber z.B. Baumgärtel, S. 117, unter Berufung auf das "ganz andere Spannungsverhältnis" im Zivilprozeß; kritisch Arens, S. 15.

4) Krause, S. 306, 327 f.

Oder ¹⁾ verlangen würde, da Behörden und erst recht Gerichte zu keiner Zeit ausschließlich staatliche Belange, sondern immer auch diejenigen des Bürgers wahrzunehmen gehalten sind ²⁾. Im übrigen ist aber die Ausgangssituation in beiden Rechtsgebieten insofern durchaus vergleichbar, als hier wie dort das Bedürfnis des Adressaten nach der Verlässlichkeit der Erklärung jeweils mit dem Anliegen des Autors konkurriert, nur an einen irrums- und störungsfrei gebildeten Willen gebunden zu sein ³⁾. Ein Ausweg aus diesem Dilemma in Anlehnung an das bürgerlich-rechtliche Vorbild zu suchen, erscheint daher nicht nur möglich, sondern sogar geboten. Gegen die Übernahme der den §§ 116 ff. BGB zugrunde liegenden Rechtsgedanken als *a l l g e m e i n e* für den Gesamtbereich der nichtamtlichen publizistischen Willenserklärungen bestehen somit im Prinzip keine nachhaltigen Bedenken ⁴⁾.

Ein anderer Maßstab könnte allerdings u.U. dann anzulegen sein, wenn das "übliche" Interesse am Bestand des Antrags innerhalb eines - zumindest auch - staatlichen Rechtsfriedensschutz bezweckenden Verfahrens, insbesondere eines gerichtlichen, durch seine Verbindung mit dem allgemeinen Bedürfnis nach Rechtssicherheit noch eine entscheidende Verstärkung erfahren sollte ⁵⁾. Das ist a priori jedoch nicht unterschiedslos anzunehmen, zumal selbst unter diesem Aspekt die Belange des Erklärenden

-
- 1) Dazu, Flume, AT, S. 61 f. 416 f.; Krause, S. 328; Middel, S. 114 ff.
- 2) Zutreffend Krause, S. 306.
- 3) Krause, S. 327, unter Verweisung auf Westermann, JuS 1964, 170, und BVerwG, v. 8.2.68, VerwRspr. 19, 727; v. Wallis, Anm. zu BFH, v. 9.4.75, DStZ (A) 1975, 326, betr. einen Antrag nach § 19 Abs. 4 KStG.
- 4) Vgl. Fn. 1, Seite 99, sowie bei Enneccerus-Nipperdey (14. Aufl.), § 164, Fn. 1; Flume, AT, S. 59 ff.; Klemp, S. 108; Middel, S. 115; Staudinger-Coing, Vorbem. 26 b vor § 116 BGB; EWVRO, Begr. S. 158. - Zur a.A. beachte außer Fn. 6, Seite 98, z.B. Arens, S. 132; Enneccerus-Nipperdey (15. Aufl.), § 164, Fn. 1; Limprecht, S. 15; Wilde, S. 68.
- 5) Krause, S. 328, 332.

nicht völlig vernachlässigt werden dürfen ¹⁾, da letztlich auch das Verfahrensrecht der Durchsetzung und Verwirklichung des objektiven Rechts dient ²⁾. Der Hinweis auf die Sorge um die Bestands- bzw. Rechtskraft allein genügt demnach nicht, die strikt ablehnende Haltung en bloc zu rechtfertigen ³⁾.

- b) Ob dazu im Einzelfall Veranlassung besteht, vermag erst eine Analyse der jeweiligen typischen Interessenlage aufzudecken ⁴⁾.

Dabei muß selbstverständlich ins Gewicht fallen, daß die Anerkennung der Beachtlichkeit von Willensmängeln als solche keineswegs zwangsläufig eine Bedrohung der Rechtssicherheit bedeutet, wie das Beispiel des Verzichts auf einen Rechtsbehelf ⁵⁾ zeigt: Hier ließe sich ggf. zwar die Antragswirkung ex tunc beseitigen, die inzwischen infolge Fristablaufs eingetretene Unanfechtbarkeit würde davon jedoch nicht berührt ⁶⁾.

Aber auch dort, wo sich diese Konsequenz und damit die Gefahr eines Schwebezustandes abzeichnet, kann die vorzunehmende Abwägung zugunsten einer Berücksichtigung der Willensmängel sprechen. Das trifft insbesondere bei den Gegenstand dieser Untersuchung bildenden Rücknahmeerklärungen zu ⁷⁾, obwohl diese, abweichend von den übrigen Verfahrens- und Prozeßordnungen, nicht nur den gerade eingelegten Rechtsbehelf erfassen, sondern regelmäßig noch zusätzlich zum Verlust der konkreten Rechtsbehelfsbefugnis überhaupt führen ⁸⁾. Dadurch ist die

1) Krause, S. 328 f.

2) Zutreffend Arens, S. 37, 213, und pass.; Gaul, AcP 172, 150; Spitaler, BB 1959, 593. - Vgl. ferner Seite 11.

3) Arens, S. 23 f., 226; Krause, S. 332 ff.

4) Vgl. z.B. Arens, S. 15; Gaul, AcP 172, 350; Krause, S. 332; Klomp, S. 104 ff.; Middel, S. 115 ff.

5) Oder die Ausübung eines anderen befristeten Gestaltungsrechts - Krause, S. 333.

6) Ebenso Krause, S. 333, 337.

7) Bejahend Arens, S. 119 ff., für die Klagerücknahme nach der ZPO; auch Grunsky, S. 177 f. Anders die h.M.

8) Dazu Seite 34.

Möglichkeit erneuter erfolgversprechender Infragestellung der behördlichen Entscheidung für den Betroffenen eigentlich endgültig abgeschnitten. Dem Interesse der Finanzverwaltung, isoliert betrachtet, würde es daher zweifellos am besten entsprechen, die Verlässlichkeit des so erreichten Verfahrensabschlusses gewährleistet zu wissen ¹⁾. Trotzdem müssen auch hier die privaten Belange schon deshalb Berücksichtigung finden können ²⁾, weil das materielle Abgabenrecht, verglichen mit dem Zivil- und dem allgemeinen Verwaltungsrecht, für den Steuerbürger in aller Regel weitaus schwieriger gestaltet und zu überschauen, außerdem einschneidender und wegen der Abhängigkeit von der bloßen Tatbestandsverwirklichung ³⁾, grundsätzlich nicht zu beeinflussen ist ⁴⁾.

Diese die Beachtlichkeit von Willensmängeln bei Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme des Steuerstreits befürwortende Auffassung stimmt im Ergebnis durchaus überein mit der Wertentscheidung, die der Gesetzgeber durch die Fassung der einschlägigen §§ 235, 243 AO ⁵⁾, 50, 72 FGO getroffen hat: Soweit er, wie beim vorzeitigen Verzicht, die Rücknahme des Antrags ausdrücklich zuläßt ⁶⁾, räumt er erkennbar dem Prinzip der materiellen Gerechtigkeit den Vorrang ein - nach Ablauf der Jahresfrist, binnen der die 'Unwirksamkeit' geltend gemacht werden kann ⁷⁾, dagegen der Rechtssicherheit. Während der dazwischen liegen-

-
- 1) Vgl. in diesem Zusammenhang Krause, S. 332 f., sowie zur Situation im Zivilprozeß (Neuerhebung der Klage nach Rücknahme jederzeit möglich) z.B. Arens, S. 122.
- 2) Einzelheiten unten, Seite 109 ff.
- 3) Vgl. oben, Seite 17.
- 4) So ausdrücklich Ziemer-Birkholz, § 72 FGO, Rdn. 20; im Ergebnis ähnlich, die h.M., die bei "illoyalem Verhalten" der Behörde ja ebenfalls die Unwirksamkeit der Erklärung anerkennt (siehe schon Seite 100).
- 5) §§ 354, 362 AO 1977.
- 6) Oben, Seite 96.
- 7) § 235 Abs. 2 S. 3 bzw. § 243 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 86 AO (354 Abs. 2 S. 2 bzw. § 362 Abs. 2 S. 2, 110 Abs. 3 AO 1977); § 50 Abs. 2 S. 3 bzw. § 72 Abs. 2 S. 3 FGO i.V.m. § 56 Abs. 3 FGO.

den Zeitspanne schließlich mißt das Gesetz den Interessen der Beteiligten grundsätzlich gleiche Bedeutung bei, gestattet aber dem Einzelnen unter nicht näher umschriebenen Voraussetzungen ¹⁾, die seinen in den Vordergrund zu rücken und sich auf die 'Unwirksamkeit' der betreffenden Erklärungen zu berufen ²⁾.

Mangels entsprechender Anhaltspunkte und sachlicher Notwendigkeit besteht keinerlei Veranlassung, den umfassenden Begriff der Unwirksamkeit hier nur einschränkend i.S. von Nichtigkeit zu verstehen und die Alternative der Anfechtbarkeit, d.h., der r ü c k w i r k e n d e n V e r n i c h t b a r k e i t, außer Betracht zu lassen ³⁾.

Solch einseitige Auslegung würde sich - was die Wortwahl vermutlich auch dokumentieren sollte, obwohl zuverlässige Belege insoweit fehlen ⁴⁾ - durchaus auf der Linie der ständigen Rechtsprechung vom RFH und BFH bewegen ⁵⁾, die, nach der betonten Verneinung jeder Anfechtungsmöglichkeit ⁶⁾ in diesem Zusammenhang zu urteilen, offenbar

-
- 1) Von Rspr. und Wissenschaft zu bestimmen! - Becker-Riewald-Koch, § 50 FGO, Anm. 3 (3); § 72 FGO, Anm. 4 (1); Ziemer-Birkholz, § 50 FGO, Rdn. 25; § 72 FGO, Rdn. 20; BFH, v. 1.12.60/9.11.61, BStBl. 1962 III, 91 (93).
 - 2) §§ 235 Abs. 2 S. 3, 243 Abs. 2 S. 2 AO (354 Abs. 2 S. 2, 362 Abs. 2 S. 2 AO 1977); §§ 50 Abs. 2 S. 3; 72 Abs. 2 S. 3 FGO.
 - 3) Zu den verschiedenen Arten der Unwirksamkeit i.w.S. vgl. Flume, AT, S. 548, 537; Lehmann-Hübner, § 27 II; Palandt, Überbl. § 104 BGB, Anm. 4; Staudinger-Coing, Einl. vor § 104 BGB, Anm. 48.
 - 4) BFH, v. 8.7.69, BStBl. 1969 II, 733.
 - 5) RFH, v. 9.7.31, StuW 1932, 725; v. 14.1.32, RStBl. 1932, 210; BFH, v. 3.7.52, BStBl. 1952 III, 241; v. 30.7.53, BStBl. 1953 III, 288; v. 19.12.58, BStBl. 1959 III, 116; v. 13.5.59, BStBl. 1959 III, 294; v. 1.12.60/9.11.61, BStBl. 1962 III, 91 (93); v. 17.8.61, BStBl. 1962 III, 107; v. 21.1.65, HFR 1965, 376; v. 26.9.68, BStBl. 1969 II, 52; v. 8.7.69, BStBl. 1969 II, 733; v. 19.1.72, BStBl. 1972 II, 352.
Ebenso der Überwiegende Teil des Schrifttums.
 - 6) Trotz gelegentlicher Verwendung einschlägiger Termini, z.B. in BFH, v. 1.12.60, HFR 1962, 14; v. 16.3.61, BStBl. 1961 III, 263; v. 22.11.62, BStBl. 1963 III, 51; v. 8.7.69, BStBl. 1969 II, 733.

von einer Art absoluter Unwirksamkeit ausgeht, gleichwohl aber deren Geltendmachung verlangt, um die Rechtssicherheit einigermaßen zu bewahren. Diese Inkonsequenz wird vermieden, wenn man auf die in den §§ 116 ff., einschließlich §§ 119 ff. BGB, ausgeformten allgemeinen Rechtsgedanken zurückgreift und in den Fällen fehlerhafter Erklärung die Entscheidung über die Verbindlichkeit grundsätzlich ebenfalls allein dem Autor überläßt ¹⁾.

Ein weiterer, nicht zu unterschätzender Vorzug dieser Lösung liegt zudem darin, daß sie dem Wesen von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme als selbstverantwortlichen Dispositionen über ein subjektives öffentliches Recht ²⁾ hinreichend Rechnung trägt ³⁾.

- c) Da aber bei Heranziehung einer in sich geschlossenen gesetzlichen Regelung Einzelvorschriften nicht beliebig ausgespart bleiben können ⁴⁾, muß geprüft werden, ob etwa das Fehlen eines der Vertrauenshaftung nach § 122 BGB entsprechenden Interessenausgleichs die Übernahme verhindert ⁵⁾. Bejahendenfalls bliebe dann nur noch die Möglichkeit, den allgemeinen Rechtsgedanken unter Verzicht auf eine Anlehnung an die in den §§ 116 ff. BGB bereits vorgegebene Wertentscheidung selbständig zu konkretisieren zu versuchen ⁶⁾.

Dieses Umwegs bedarf es hier jedoch nicht. Auch das BGB gewährt nämlich demjenigen von vorneherein keine Kompensation in Form von Schadensersatz, der die Willenserklärung durch

1) Ähnlich Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 4 (1).

2) Oben, Seite 11 f.

3) Vgl. in diesem Zusammenhang auch Arens, S. 133; Klemp, S. 108 f.

4) Middel, S. 117.

5) Dazu Arens, S. 24; Gaul, AcP 172, 349; Krause, S. 337; Middel, S. 117.
Die Anwendbarkeit der Anfechtungsregeln auf (Zivil-)Prozeßhandlungen wird mit dieser Begründung verneint vor allem von Stein-Jonas-Pohle, vor § 128 ZPO, Anm. XI 3h; ähnlich BFH, v. 8.7.69, BStBl. 1969 II, 733.

6) Middel, S. 118.

arglistige Täuschung oder Drohung zustande gebracht hat¹⁾ oder um deren Mangelhaftigkeit wußte oder zumindest hätte wissen müssen²⁾. Letzteres ist für unsere Zwecke von besonderer Bedeutung in solchen Fällen, in denen es zwar an den Voraussetzungen des § 123 BGB³⁾ fehlt, der Rechtsbehelfsantrag aber auf unbewußt unrichtiger Auskunft der Behörde beruht.

Im übrigen führen die Gegenstand der Untersuchung bilden- ebenso wie die sonstigen nichtamtlichen publizistischen Willenserklärungen im Steuerrecht mangels Verfügbarkeit des materiell-rechtlichen Anspruchs⁴⁾ zu keinen dem Privatrecht vergleichbaren Auswirkungen, sondern in der Regel allenfalls zu verfahrensrechtlichen Maßnahmen⁵⁾. Der 'Schaden', der aus der rückwirkenden Beseitigung des Antrags resultieren kann, besteht also primär höchstens in der Verursachung zusätzlichen Verfahrensaufwands⁶⁾; dieser wird aber grundsätzlich nicht gesondert ermittelt, sondern als Teil der jeweiligen Generalunkosten nach dem insoweit dominierenden Unterliegens- bzw. Veranlassungsprinzip behandelt⁷⁾. Sollte einer der Beteiligten darüber hinaus tatsächlich einmal einen feststellbaren Schaden erleiden, dürfte auch ein Ausgleich entsprechend dem Vorbild des § 122 Abs. 1 BGB möglich sein⁸⁾.

2.) Bedürfnis zum Rückgriff auf die §§ 116 ff. BGB

Ein Bedürfnis zum Rückgriff auf einen anderen Bereich der Gesamtrechtsordnung ist zu verneinen, wenn die zu ergänzende

1) § 123 BGB ist, im Gegensatz zur Nichtigkeit und Anfechtung nach §§ 118-120 BGB, in den Schutz des § 122 Abs. 1 BGB nicht einbezogen. - Beachte u.a. Arens, S. 24, 127.

2) § 122 Abs. 2 BGB.

3) Unten, Seite 116 ff.

4) Vgl. Seite 16 f.

5) Krause, S. 328, 337; auch Arens, S. 127.

6) Krause, S. 337; EWVRO, Begr. S. 164.

7) Krause, S. 337; Middel, S. 118.

8) Krause, aaO, in Bezug auf die Willenserklärungen des Bürgers im öffentlichen Recht allgemein.

Rechtsmaterie selbst, oder eine näher verwandte, genügend geeignete Institute zur Lösung des betreffenden Problems be-reithält ¹⁾.

a) Im Zivilprozeßrecht mag man mit der dort herrschenden Meinung ²⁾ zur Berücksichtigung von Willensmängeln die Möglichkeiten des Widerrufs der meisten Prozeßhandlungen sowie der (vorzeitigen) Geltendmachung von Restitutions-gründen ³⁾ gerade noch für ausreichend erachten ⁴⁾. Grös-sere Skepsis in dieser Hinsicht ist jedoch dort am Platze, wo es um den Rechtsschutz des Einzelnen gegen s t a t l i c h e Gewaltausübung geht ⁵⁾, wie im (Steuer-)Ver-waltungsverfahren- und Prozeßrecht. Hier muß die Aus-sicht unerträglich erscheinen, im Wege der Wiederaufnah-me allenfalls von den Wirkungen einer in betrügerischer oder ähnlich massiv unlauterer Weise veranlaßten Klage-rücknahme loskommen zu können ⁶⁾, in den praktisch viel wichtigeren Fällen sonstiger relevanter Willensbeeinflus-sung durch Behörde oder Gericht wegen der grundsätzlichen Unwiderruflichkeit ⁷⁾ aber an seine fehlerhafte Verzichts-

1) So zutreffend Middel, S. 67, 118, ferner Limprecht, S. 15.

2) Vgl. die umfassenden Einzelnachweise bei Arens, S. 20 ff., 41 ff., 60 ff.

3) Im Anschluß an RGZ, v. 19.3.36, Bd. 150, 392; v. 10.11.36, Bd. 153, 65, wird überwiegend die Berufung auf Restitutions-gründe bereits im noch anhängigen Verfahren für zulässig gehalten. Einschränkend jedoch z.B. BGHZ, v. 15.2.54, Bd. 12, 284. - Näher Arens, S. 62 ff.

4) Zu Recht ablehnend insbes. Arens, S. 50 f., und - speziell für die Klagerücknahme - S. 120 f.; Grunsky, S. 177. - In-struktiv auch Krause, S. 333.

5) Krause, S. 333.

6) Die §§ 134 FGO bzw. 153 Abs. 1 VwGO, jeweils i.V.m. §§ 578 ff. ZPO, gelten für alle Arten rechtskräftigen Verfahrensab-schlusses; Görg-Müller, § 134 FGO, Rz. 701; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 134 FGO, Anm. 4; Tipke-Kruse, § 134 FGO, Anm. 1; Eyermann-Fröhler, § 153 VwGO, Rdn. 1; Redeker-v.Oertzen, § 153 VwGO, Anm. 1. - Zweifelnd FG München, v. 26.8.70, EFG 1971, 86.

7) Siehe Seite 95 f.

bzw. Rücknahmeerklärung gebunden zu bleiben ¹⁾.

Das Instrumentarium, welches das Öffentliche Recht anbietet, reicht demnach bei weitem nicht aus, die mit der Anerkennung der Beachtlichkeit von Willensmängeln bei Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme eröffneten Möglichkeiten in gebotenem Umfang zu nutzen und den Rückgriff auf das bürgerliche Recht insoweit entbehrlich zu machen.

- b) Kein Bedürfnis, die Anfechtungsregeln der §§ 119 ff. BGB zu bemühen, besteht allerdings, solange eine Willenserklärung *w i d e r r u f e n* werden kann, da sich dann der gleiche Effekt ²⁾, nämlich die Nicht-Bindung des Autors, mit geringerem subjektiven und objektiven Aufwand erzielen läßt ³⁾. Diese zunächst abstrakte Feststellung gewinnt konkrete Bedeutung vor allem für den vorzeitigen Einspruchs- und Klageverzicht, dessen Rücknahme nach dem Gesetz ausnahmsweise über den Zeitpunkt seines Zugangs hinaus möglich ist ⁴⁾, bei unterbliebener diesbezüglicher Belehrung sogar maximal bis zum Ablauf eines Jahres ⁵⁾.
- c) In allen anderen Fällen von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme läßt sich das dem wahren Willen unbewußt nicht entsprechende eigene frühere Verhalten ex tunc nur durch Anfechtung ungeschehen machen. Damit ist auch die Entscheidung über den Fortbestand des Antrags grundsätzlich allein der Rechtsmacht des Erklärenden unterstellt - ein Ergebnis, das dem Institut der öffentlich-rechtlichen Willenserklärung sicher eher gerecht wird ⁶⁾ als die An-

1) Eine analoge Anwendung der einschlägigen Wiederaufnahmever-schriften auf das (Steuer-)Verwaltungsverfahren scheidet aus - Görg-Müller, § 134 FGO, Rz. 702; Hübschmann-Hepp-Spitaler, vor § 228 AO, Anm. 13; § 134 FGO, Anm. 5; Redeker-v.Oertzen, § 153 VwGO, Anm. 1; Tipke-Kruse, § 134 FGO, Anm. 3; BFH, v. 15.7.60, BStBl. 1960 III, 392; OVG Münster, v. 24.9.62, NJW 1963, 732.

2) Vom Zeitfaktor natürlich abgesehen!

3) Dazu Middel, S. 127; auch Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 1 (1); Tipke-Kruse, § 72 FGO, Anm. 2.

4) Vgl. oben, Seite 96.

5) § 235 Abs. 2 S. 2, 3 i.V.m. §§ 237 Abs. 1, 86 Abs. 3 AO; § 50 Abs. 2 S. 2, 3 i.V.m. §§ 55 Abs. 1 S. 1, 56 Abs. 3 FGO.

6) Beachte neben Seite 48 u.a. noch Arens, S. 133, Klemp, S. 108 f.

nahme von Nichtigkeit oder ähnlichem ¹⁾ und außerdem der Notwendigkeit enthebt, im Falle der Nichtausübung des Anfechtungsrechts von einem die Bestandskraft herbeiführenden Verfahrensabschluß trotz (absolut) unwirksamer Grundlage ausgehen zu müssen ²⁾.

Beim Verzicht kann, wenn die Anfechtung erst nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist erfolgt, der tatsächlich erstrebte Erfolg zwar nur bei gleichzeitigem Vorliegen von Nachsicht bzw. Wiedereinsetzungsgründen eintreten ³⁾. Das gilt aber in gleichem Maße für die von der herrschenden Meinung vertretene Auffassung, sofern man nicht auf den abwegigen Gedanken verfallen will, in der Berufung auf die 'Unwirksamkeit' schon den nachzuholenden Rechtsbehelf selbst zu sehen ⁴⁾. Ein Argument gegen die Brauchbarkeit der gefundenen Lösung ergibt sich daraus also nicht.

C) Typen beachtlicher Willensmängel

Die Übernahme der §§ 116 ff. BGB als Niederschlag allgemeiner Rechtsgedanken bedingt, wie bereits erwähnt ⁵⁾, keine Bindung an die im Privatrecht gewählte gesetzliche Ausgestaltung, so daß geprüft werden muß, welche Willensmängel Beachtung verdienen.

1.) Bewußtes Auseinandergehen von Wille und Erklärung

Wenig Mühe bereitet die Beantwortung der eingangs aufgeworfenen Frage in den Fällen bewußten Auseinandergehens von Wille und Erklärung: Soweit die besonderen Verhältnisse im öffentlichen Recht einer Übertragung nicht überhaupt entgegenstehen,

1) Vgl. die Ausführungen und Zitate auf Seite 104f. Bezeichnend auch Friedlaender, der in StuW 1959, 343, dem dort besprochenen BFH-Urteil v. 19.12.58 attestiert, es wolle nicht sagen "daß die ... Rechtsmittelzurücknahme eine nichtige Prozeßhandlung ... sei", sondern dieser "lediglich die Wirksamkeit rücksichtlich des Eintritts der Rechtskraft" absprechen.

2) Das ist aber die Konsequenz, teilt man den Standpunkt der Mehrheit in Rspr. und Lit., der z.B. Becker-Riewald-Koch, § 72 FGO, Anm. 4 (1), gleichfalls kritisch gegenüberstehen.

3) Unten, Seite 123 f.

4) Dazu Flume, AT, S. 566 ff.; Krause, S. 337; Staudinger-Coing, § 142 BGB, Anm. 1a; BFH, v. 11.1.67, BSTBl. 1967 III, 208 (zu § 19 Abs. 4 KStG).

5) Seite 99, Fn. 1.

vermitteln die §§ 116 bis 118 BGB durchaus sachangemessene Lösungen ¹⁾. Deren Bedeutung für die Praxis ist freilich relativ gering ²⁾, was nicht zuletzt durch die Schwierigkeit bzw. Unmöglichkeit, die Einzelheiten nachfolgend an einigermaßen lebensnahen Beispielen zu veranschaulichen, bestätigt wird.

a) Mentalreservation

Die innerlich gemachte Einschränkung, das tatsächlich zum Ausdruck Gebrachte nicht zu wollen, kann schon im Interesse der Funktionsfähigkeit von Verwaltung und Jurisdiktion auch bei den nichtamtlichen publizistischen Willenserklärungen unter keinem Gesichtspunkt Beachtung finden ³⁾. Der mit einem entsprechenden Vorbehalt abgegebene Rechtsbehelfsantrag ist daher in Übereinstimmung mit § 116 S. 1 BGB voll wirksam ⁴⁾.

b) Scheinerklärung

§ 117 Abs. 1 BGB kommt, ebenso wie § 116 S. 2 BGB ⁵⁾, richtiger Auffassung nach nicht zur Anwendung auf die sog. amtsempfangsbedürftigen Willenserklärungen ⁶⁾, d.h., solche Bekundungen, die ein Privatrechtsverhältnis gestalten, jedoch zu ihrer Wirksamkeit des Zugangs bei einer Behörde bedürfen ⁷⁾. Im Unterschied zu diesen ist bei den öffentlich-rechtlichen Willenserklärungen das staatliche Organ

1) Arens, S. 132; Krause, S. 334, mit weit. Nachweisen.

2) Ebenso Arens, S. 133; Friedrichs, ZZP 50, 83; Krause, S. 334; Stein-Jonas-Pohle, vor § 128 ZPO, XI 3 h; EwVRO, S. 158 (zu Art. 35), 163 (zu Art. 43).

3) Gleicher Ansicht z.B. Klemp, S. 105; Krause, S. 334; EwVRO, Begr. S. 158; Staudinger-Coing, § 116 BGB, Anm. 10; RGZ, v. 5.2.35, Bd. 147, 36; wohl auch Arens, S. 133.

4) Vgl. Görg-Müller, § 50 FGO, Rz. 238, und das dort falsch interpretierte Urt. d. FG München, v. 18.12.51, DStR 1952, 184.

5) Flume, AT, S. 404; Staudinger-Coing, § 116 BGB, Anm. 7.

6) Enneccerus-Nipperdey, § 165 II, Fn. 6; Windscheid-Kipp, § 75 3; Lehmann-Hübner, § 34, II 2.

7) Klemp, S. 89.

zwar als Empfänger beteiligt ¹⁾, seine Willensstruktur aber doch so grundlegend anders geartet ²⁾, daß im Ergebnis hier dasselbe zu gelten hat ³⁾.

Selbst wenn also beispielsweise der für die Bearbeitung zuständige Finanzbeamte mit der angesonnenen Unverbindlichkeit eines Einspruchs- und Klageverzichts oder einer Beschwerderücknahme einverstanden sein sollte, müßte sich der Stpfl. an dem betreffenden Antrag - dessen Ordnungsmäßigkeit im übrigen vorausgesetzt - entsprechend § 116 S. 1 BGB ⁴⁾ festhalten lassen ⁵⁾.

c) Mangel der Ernstlichkeit

Nimmt der Autor an, die mangelnde Ernsthaftigkeit einer Erklärung sei auf Grund der Gesamtumstände - etwa des Inhalts, der Formulierungen, der Situation bei der Abgabe etc. - auch objektiv nicht zu verkennen ⁶⁾, wird diese Erwartung aber enttäuscht, kann er sich in Anlehnung an § 118 BGB auf die Nichtigkeit seines (Scherz-) Antrags berufen ⁷⁾. Geschieht das nicht unverzüglich, wandelt sich allerdings der Tatbestand und das an den Tag gelegte Verhalten bleibt nach § 116 S. 1 BGB gültig ⁸⁾.

2.) Irrtum, Täuschung, Drohung

Ob und in welcher Weise die gleichermaßen bewährte Regelung ⁹⁾

1) Dazu Staudinger-Coing, § 116 BGB, Anm. 7.

2) Näher oben, Seite 44 f; Klemp, S. 106; Windscheid-Kipp, § 75, 3.

3) Übereinstimmend Klemp, S. 105 f., unter Bezugnahme auf Lehmann-Hübner, § 34 II 2; EWRÖ, Begr. S. 158 (zu Art. 35).

4) Vgl. Enneccerus-Nipperdey, § 165 II, Fn. 6.

5) Klemp, S. 106.

6) Staudinger-Coing, § 118 BGB, Anm. 3; EWRÖ, Begr. S. 163 (zu Art. 43). - A.A. z.B. Flume, AT, S. 413.

7) Klemp, S. 106; Krause, S. 334; Wolff, § 156, V a; Art. 35 EWRÖ; ferner Arens, S. 133. Rosenberg-Schwab, § 65 V 1, und Stein-Jonas-Pohle, vor § 128 ZPO, XI 3 h, nehmen für den Fall, daß der Scherzcharakter durchschaut wird, lediglich Unzulässigkeit der Prozeßhandlung an; ebenso Krause, aaO, in Bezug auf die Erwirkungshandlungen.

8) Zutreffend Flume, AT, S. 414.

9) So Arens, S. 132.

der §§ 119 f., 123 BGB einer Modifizierung bedarf, falls Wille und Öffentlich-rechtliche Erklärung unbewußt differieren bzw. letztere auf Täuschung oder Drohung beruht, sollen die weiteren Ausführungen zeigen.

a) Die auf den Erklärungsakt bezogene Fehlvorstellung

aa) Irrtum in der Erklärungshandlung (§ 119 Abs. 1 Alt. 2 BGB)

Bei dieser auch "Irrung" oder "Abirrung" genannten Spielart des unbewußten Auseinanderfallens von Wille und Erklärung bringt der Autor infolge Versprechens, Verschreibens, Vergreifens etwas anderes zum Ausdruck als er äußern wollte ¹⁾.

Diese Voraussetzungen sind beispielsweise gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger, der die Bescheide mehrerer Jahre angefochten hat, einen der Einsprüche später zurücknehmen will und sich in der Jahreszahl verschreibt ²⁾, oder wenn - etwa wegen § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO (172 Abs. 1 Nr. 2a AO 1977) - mittels Rechtsbehelfsverzichts beschleunigt die Unanfechtbarkeit einer von mehreren, denselben Veranlagungszeitraum betreffenden (ESt-, USt-, GewSt-) Festsetzungen herbeigeführt werden soll, bei der Bezeichnung der Steuerart aber eine Verwechslung passiert.

Vielfach vermag jedoch bereits die Auslegung dem wahren Willen Geltung zu verschaffen ³⁾, so daß sich eine Anfechtung von vorneherein erübrigt ⁴⁾.

bb) Unrichtige Übermittlung der Erklärung

Der Tatbestand des § 120 BGB stellt eigentlich nur einen Anwendungsfall des Irrtums in der Erklärung-

1) Enneccerus-Nipperdey, § 167 I; Larenz, AT, S. 316; Lehmann-Hübner, § 34 III 1; Palandt, § 119 BGB, Anm. 1; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 11.

2) Klemp, S. 109.

3) Dazu Seite 85 ff.

4) Instrukтив der vom FG München, v. 30.7.69, EFG 1970, 84, entschiedene Fall.

handlung dar ¹⁾. Er greift prinzipiell auch bei Einschaltung eines Boten Platz; wegen der relativ strengen Formerfordernisse ²⁾ dürfte im Zusammenhang mit Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme jedoch die telegrafische Übermittlung im Vordergrund stehen. Unterläuft dabei der Post einer der oben erwähnten Fehler, berechtigt dies den Absender zur Anfechtung.

Dagegen ist die Vorschrift unbrauchbar bei mangelhaften Willensbekundungen des (gewillkürten oder gesetzlichen) Vertreters ³⁾; insoweit gelten gegebenenfalls die aus den §§ 119, 123 BGB abzuleitenden Grundsätze ⁴⁾.

b) Inhaltsirrtum (§ 119 Abs. 1 Alt. 1 BGB)

Hier will der Erklärende zwar eine Erklärung der konkreten Gestalt, insbesondere des Wortlauts, abgeben, irrt aber über deren Inhalt, d.h., die ihr objektiv - nach dem allgemeinen oder speziellen Sprachgebrauch und der Verkehrsanschauung - zukommende Bedeutung; die Erklärung besagt in Wirklichkeit etwas anderes als beabsichtigt ⁵⁾.

Ungeachtet aller Abgrenzungsschwierigkeiten, die sich im einzelnen ergeben können, sind folgende Modalitäten zu unterscheiden:

aa) Der sog. *V e r l a u t b a r u n g s i r r t u m* wird dadurch gekennzeichnet, daß der Erklärende seiner Äußerung einen anderen Sinn beimißt, etwa weil er mit dem verwendeten (Fach-)Ausdruck eine vom jeweils üblichen Verständnis abweichende Vorstellung verbindet ⁶⁾.

1) Enneccerus-Nipperdey, § 167 I 2; Palandt, § 119 BGB, Anm. 1a; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 12.

2) Vgl. oben, Seite 73 ff.

3) Palandt, § 120 BGB, Anm. 1; Staudinger-Coing, § 120 BGB, Anm. 4.

4) § 166 Abs. 1 BGB. - Beachte in diesem Zusammenhang BFH, v. 8.7.69, BStBl. 1969 II, 733.

5) Enneccerus-Nipperdey, § 167 IV; Larenz, AT, S. 315; Lehmann-Hübner, § 34 III 1c; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 11.

6) Enneccerus-Nipperdey, § 167 IV 1; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 13.

Spricht beispielweise ein Steuerpflichtiger, der sich nach Eintritt der Rechtshängigkeit im Hinblick auf § 112 FGO ¹⁾ entschließt, den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 FGO wieder fallen zu lassen, in seinem diesbezüglichen Schreiben an das Gericht lediglich von der Rücknahme des 'Rechtsbehelfs' und ergeht daraufhin - trotz erfolgter Auslegung ²⁾ - Einstellungsbeschluß ³⁾, kann er unter Berufung auf den Willensmangel das Verfahren erneut in Gang setzen.

bb) Beachtung verdient auch der **I r r t u m ü b e r d i e j e n i g e n R e c h t s f o l g e n**, deren Herbeiführung die Erklärung ihrem Inhalt nach unmittelbar bezweckt ⁴⁾; unrichtige Vorstellungen hinsichtlich der sonstigen Konsequenzen sind dagegen irrelevant ⁵⁾.

Hierher ist etwa der Fall zu rechnen, daß auf die Einlegung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfs erkennbar nur deshalb verzichtet wird, um ohne vermeintlich lästiges und nutzloses Vorverfahren in der Hauptsache sofort das Finanzgericht anrufen zu können ⁶⁾.

cc) Mehr der Vollständigkeit halber sei schließlich noch der sog. **I d e n t i t ä t s i r r t u m** erwähnt, der vorliegt, wenn der Gegenstand, auf den sich die Erklärung nach ihrem dem Empfänger verständlichen Sinne bezieht oder den sie sogar nennt, ein anderer ist als der vom Autor gemeinte ⁷⁾. Er dürfte bei den zur Debat-

1) Zinspflicht im Falle rechtskräftiger Klagebeweisung. - Gestrichen durch Art. 4 Nr. 3 des 3. Ges. zur Änderg. des StBG v. 24.6.75 (BGBl. I, S. 1509) und ab 1.10.75 ersetzt durch den weitgehend übereinstimmenden § 4 c StSäumnG.

2) Zur Abhängigkeit des Anfechtungsrechts von der Auslegung vgl. insbes. Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 13; außerdem Krause, S. 326.

3) § 72 Abs. 2 S. 2 FGO; näher oben, Seite 33 f.

4) Larenz, AT, S. 320; ähnlich die in Fn. 5 Genannten.

5) Vgl. Enneccerus-Nipperdey, § 167 IV 5; Lehmann-Hübner, § 34 III 1c; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 44; ferner z.B. Klemp, S. 112; BVerwG, v. 21.12.61, NJW 1962, 757.

6) Beispiel übernommen von Klemp, S. 112.

7) Enneccerus-Nipperdey, § 167 IV 2; Flume, AT, S. 458; Larenz, AT, S. 317; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 14.

te stehenden Rechtsbehelfsanträgen kaum praktisch werden.

dd) Mit einem Irrtum haben wir es dort nicht zu tun, wo eine Erklärung in bewußter Unkenntnis von Inhalt und Tragweite abgegeben wird ¹⁾.

Wer also ein Schriftstück unterschreibt, ohne es zu lesen, muß es gegen sich gelten lassen, sofern sein Verhalten nicht gerade von der bestimmten - allerdings unrichtigen - Vorstellung geprägt ist, den Inhalt zu kennen ²⁾, weil dieser zum Beispiel nur mit dem Ergebnis der vorausgegangenen Verhandlung identisch sein könne ³⁾ und keinen Rechtsbehelfsverzicht enthalte ⁴⁾.

c) Eigenschaftsirrtum

Nach § 119 Abs. 2 BGB berechtigt auch der Irrtum über eine verkehrswesentliche Eigenschaft der Person oder Sache zur Anfechtung ⁵⁾. Die die Eigenschaft betreffende Vorstellung des Autors muß dabei jedoch in der Erklärung irgendwie Ausdruck finden, andernfalls sie als lediglich die Willensbildung beeinflussender Motivirrtum im Interesse des Rechtsverkehrs unberücksichtigt bleibt ⁶⁾.

1) Vgl. u.a. Palandt, § 119 BGB, Anm. 2b; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 12, 48 - mit weit. Nachweisen.

2) Larenz, AT, S. 317; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 12, 48; BAG, v. 27.8.70, NJW 1971, 639.

3) RGZ v. 24.2.09, JW 1909, 214.

4) Beachte RFH, v. 1.7.24, StuW 1924, 854.

5) Die nicht zuletzt aus der Fassung des § 119 Abs. 2 BGB resultierende Streitfrage, ob es sich beim Eigenschaftsirrtum um einen ausnahmsweise beachtlichen Irrtum im Beweggrund (so die wohl h.M., repräsentiert etwa von Lehmann-Hübner, § 34 III 1e, und die bei Enneccerus-Nipperdey, § 168 I 2, Fn. 2; Larenz, AT, S. 322, Fn. 1, Genannten) oder schon der Sachnach um einen Inhaltsirrtum handelt (dafür z.B. Palandt, § 119 BGB, Anm. 4; Soergel-Siebert, § 119 BGB, Rdn. 20), hat infolge der rechtlichen Gleichbehandlung lediglich theoretische Bedeutung. - Larenz, AT, S. 323; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 16.

6) Zur Lehre vom 'geschäftlichen Eigenschaftsirrtum' im Zivilrecht vgl. grundlegend Flume "Eigenschaftsirrtum und Kauf", S. 11 ff., 100 ff., sowie AT, S. 476 ff.; ferner Enneccerus-Nipperdey, § 168 I; Staudinger-Coing, § 119 BGB, Anm. 16. Insoweit strikt ablehnend Larenz, AT, S. 323 f., mit zusätzl. Belegen.

Der Gedanke läßt sich auf die zu untersuchenden Verzichts- und Rücknahmehandlungen durchaus übertragen, zumal der Begriff "Sache" in diesem Zusammenhang keineswegs nur für einen körperlichen ¹⁾, sondern für jeden Gegenstand steht, Rechte eingeschlossen ²⁾. Wir sind somit nicht gehindert, grundsätzlich auch verfahrensrechtliche und prozessuale Ansprüche, ob bereits realisiert oder nicht, in unsere Überlegungen mit einzubeziehen und in deren **Z u l ä s s i g k e i t** wie **B e g r ü n d e t h e i t** dann wesentliche Eigenschaften zu erblicken ³⁾.

Unter diesem Gesichtspunkt dürfte vor allem jener Sachverhalt zu beurteilen sein, der in verschiedenen Varianten schon wiederholt die Rspr. beschäftigt hat ⁴⁾: Ein anhängiger Rechtsbehelf wird von der zur Entscheidung berufenen Stelle ⁵⁾ in falscher Einschätzung der Rechtslage als aussichtslos bezeichnet und der Stpfl. erkennbar dadurch zur Rücknahme veranlaßt. Ist der Grund der Sinnesänderung dagegen nach außen hin nicht ersichtlich, hilft die spätere Aufdeckung eventueller diesbezüglicher Fehlvorstellungen nicht weiter ⁶⁾.

d) Täuschung und Drohung

Außer von der dem Gewollten nicht entsprechenden, soll sich der Autor auch von einer Erklärung, die auf einem in rechtlich zu mißbilligender Weise zustande gekommenen Willen beruht ⁷⁾, wieder lösen können. Diesem allgemein anzuerkennenden Bedürfnis trägt § 123 Abs. 1 BGB Rechnung, der

1) So aber § 90 BGB.

2) Ganz h.M.; für alle Palandt, § 119 BGB, Anm. 4a.

3) Befürwortend Arens, S. 134, 211. Beachtung verdienen auch Bindokat, NJW 1956, 516; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 65 FGO, Anm. 16; Krause, S. 335, mit weit. Zitaten.

4) BFH, v. 19.12.58, BStBl. 1959 III, 116; v. 13.5.59 BStBl. 1959 III, 294; v. 26.9.68, BStBl. 1969 II, 52; v. 8.7.69, BStBl. 1969 II, 733.

5) BFH, v. 17.8.61, BStBl. 1962 III, 107, betrifft allerdings einen Fall fehlerhafter Belehrung über Rechtsbeschwerde durch das **F i n a n z a m t**.

6) Ebenso Arens, S. 135.

7) Vgl. Larenz, AT, S. 338; Lehmann-Hübner, § 34 IV.

deshalb gleichermaßen bei den nichtamtlichen publizistischen Willenserklärungen Geltung beanspruchen kann ¹⁾.

aa) Der Tatbestand der arglistigen Täuschung setzt dabei zunächst ein Verhalten voraus, das einem anderen vorsätzlich eine irrige Vorstellung hervorruft, bestärkt oder erhält, die diesen zur Abgabe einer Erklärung bestimmt, von der er ansonsten Abstand genommen hätte ²⁾. Die Grenzlinie zur Arglist ist überschritten, wenn der Täuschende die Ursächlichkeit seiner Einwirkung für den Entschluß des anderen erkennt oder wenigstens billigend in Kauf nimmt ³⁾; nicht erforderlich ist dagegen das Bewußtsein, den anderen zu schädigen ⁴⁾, oder gar die Absicht, sich selbst bzw. einem Dritten einen Vermögensvorteil zu verschaffen ⁵⁾.

Als Formen der Täuschung kommen in Betracht positives Tun - Vorspiegelung falscher Tatsachen, auch durch schlüssiges Verhalten - sowie bloße Untätigkeit, nämlich Verschweigen maßgebender Umstände, sofern eine Verpflichtung zur Offenlegung besteht ⁶⁾..

Letzteres ist häufig gerade im Steuer(verfahrens)recht der Fall auf Grund der den Finanzbehörden dem Einzelnen gegenüber auferlegten Fürsorgepflicht ⁷⁾. Diese stellt einen Ausfluß des Grundsatzes von Treu und Glau-

1) So ausdrücklich z.B. Klemp, § 114; Krause, S. 336; Staudinger-Coing, § 123 BGB, Anm. 21, 42; RGZ, v. 13.11.31, Bd. 134, 162 (171); Hess VGH, v. 19.1.49, DV 1949, 501.

2) Enneccerus-Nipperdey, § 174 I; Flume, AT, S. 541; Lehmann-Hübner, § 34 IV 1.

3) Enneccerus-Nipperdey, § 174 I 2; Palandt, § 123 BGB, Anm. 2; Lehmann-Hübner, § 34 IV 1a - jeweils mit Rechtsprechungsbelegen.

4) RGZ, v. 30.4.25, Bd. 111, 5 (7); v. 29.10.31, Bd. 134, 43 (53); BGHZ, v. 14.7., v. 8.10.54, LM § 123 BGB, Nr. 9, 10.

5) Enneccerus-Nipperdey, aaO; Lehmann-Hübner, aaO. (Fn. 2).

6) Vgl. z.B. Enneccerus-Nipperdey, § 174 I 1; Larenz, AT, S. 339; Lehmann-Hübner, § 34 IV 1; Staudinger-Coing, § 123 BGB, Anm. 22 ff.

7) Von Uffhausen, Juristen-Jahrbuch, Bd. 4, S. 192 ff., zwecks besserer Unterscheidung von der dem Staat im besonderen Gewaltverhältnis obliegenden Fürsorgepflicht als 'Betreuungspflicht' bezeichnet; ebenso Krause, S. 329, 335.

ben dar ¹⁾ und verpflichtet auch im Bereich der Eingriffsverwaltung ²⁾ deren Träger in vielfältiger Weise, die Belange des mit ihm durch das konkrete Rechtsverhältnis verbundenen Bürgers ³⁾ zu wahren, ihn insbesondere vor Rechtsverlust bzw. -nachteilen im Rahmen des Zumutbaren zu bewahren ⁴⁾.

Solche Verpflichtung zur Fürsorge findet sich, wie im übrigen Prozeßrecht ⁵⁾, auch in § 76 Abs. 2 FGO in Gestalt der sog. richterlichen Hinweispflicht ⁶⁾. Obwohl mit der aus der Untersuchungsmaxime entspringenden Sachverhaltsaufklärungspflicht des § 76 Abs. 1 FGO ⁷⁾ in engem Zusammenhang stehend und gleich jener durch die Erörterungspflicht (§§ 93 Abs. 1 FGO) sinnvoll ergänzt ⁸⁾, sind beide doch nicht identisch, was schon die Existenz der Parallelvorschrift des § 139 ZPO im Geltungsbereich der Verhandlungsmaxime beweist ⁹⁾. Inhaltlich umfaßt diese Fürsorgepflicht neben den im Gesetz ausdrücklich genannten Aufgaben ganz generell die

-
- 1) Blencke, NWB F 2, 2433 ff.; Tipke-Kruse, § 204 AO, Anm. 44; für das allgemeine Verwaltungsrecht vgl. die Rechtsprechungs-nachweise bei Uffhausen, S. 192 ff. Barske, NWB F 2, 2454, sieht die Rechtsgrundlage wenigstens zum Teil in dem die Sachverhaltsaufklärung auch zugunsten des Stpfl. postulierenden § 204 AO (88 AO 1977).
 - 2) Für die sog. Leistungsverwaltung im Rahmen der Daseinsvorsorge, beachte Uffhausen, aaO; zur Situation im Verwaltungsverfahren generell, siehe Tietgen, DVBl. 1963, 780 ff.
 - 3) Zu diesem Aspekt vgl. u.a. Barske, NWB F 2, 2454; Friedlaender StuW 1959, 346; Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 39 ff.; BFH, v. 5.3.64, BStBl. 1964 III, 311; v. 21.7.71, BStBl. 1972 II, 125; BVerwG, v. 6.5.60, Bd. 10, 274.
 - 4) Barske, aaO (Fn. 3); Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 204 AO, Anm. 33; Klemp, S. 105, 116; Paulick, § 31 I 1; Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm. 44 - jeweils mit weiteren Zitaten.
 - 5) Vgl. § 86 Abs. 3 VwGO; § 106 Abs. 1 SGG; § 139 Abs. 1, 2 ZPO.
 - 6) Becker-Riewald-Koch, § 75 FGO, Anm. 2; Tipke-Kruse, § 76 FGO, Anm. 8; Ziemer-Birkholz, § 65 FGO, Rdn. 1.
 - 7) Entsprechend § 86 Abs. 1 VwGO; § 103 SGG; § 139 Abs. 1 ZPO.
 - 8) Becker-Riewald-Koch, § 93 FGO, Anm. 1.
 - 9) So mit Recht Becker-Riewald-Koch, § 76 FGO, Anm. 4 (1).

Sorge um Gewährleistung möglichst breiten Rechtsschutzes, wobei das Gebot der Neutralität und das Verbot der Vorwegnahme der gerichtlichen Entscheidung natürliche Grenzen bilden ¹⁾.

In bestimmten Situationen, die um so eher eintreten werden, je unerfahrener der Rechtssuchende ist ²⁾, kann also der Richter ebenso wie ansonsten der Finanzbeamte angehalten sein, nicht nur die Stellung eines bislang übersehenen sachdienlichen Antrags ³⁾ anzuregen, sondern auch auf die nicht erkannten nachteiligen Auswirkungen oder falsch beurteilten Voraussetzungen eines in Erwägung gezogenen Schrittes ⁴⁾ hinzuweisen ⁵⁾. Unterbleibt das bewußt, kommt nach dem oben Gesagten die Anfechtung der abgegebenen Willenserklärung wegen arglistiger Täuschung in Betracht. So etwa, wenn es der Vorsitzende in der mündlichen Verhandlung ohne weiteres geschehen ließe, daß der Kläger in offensichtlicher Unkenntnis der Rechtsfolgen oder in der unzutreffenden Annahme, sie sei unzulässig, die Klage zurücknimmt. Oder wenn sich im Verlauf einer Schlußbesprechung zeigt, daß der Stpfl. die zuvor erörterte Möglichkeit eines Rechtsbehelfsverzichts nur deshalb zu nützen beabsichtigt, weil er meint, damit automatisch auch ein auf Grund der Prüfungsfeststellungen einzuleitendes Strafverfahren abwenden zu können, und die Vertreter

-
- 1) Vgl. Becker-Riewald-Koch, § 76 FGO, Anm. 4 (3); Tipke-Kruse, § 76 FGO, Anm. 8.
 - 2) Barske, NWB F 2, 2459; BVerwG, v. 10.6.65, Bd. 21, 217.
 - 3) Der - mit BFH, v. 22.1.60, BStBl. 1960 III, 178, zu sprechen - "gewissermaßen in der Luft liegt", z.B. ein Verweisungsantrag nach § 70 Abs. 1 FGO oder eine Klagerücknahme bei absoluter Aussichtslosigkeit. Beachte in diesem Zusammenhang auch Eyermann-Fröhler, § 86 VwGO, Rdn. 24; Schunck-deClerc, § 86 VwGO, Anm. 3b; BVerwG, v. 10.6.65, Bd. 21, 217.
 - 4) BFH, v. 25.8.61, BStBl. 1961 III, 546.
 - 5) Zu der umfangreichen Judikatur zu diesem Problem vgl. die Nachweise bei Barske, NWB F 2, 2451 ff.; Tipke-Kruse, § 204 AO, Anm. 3 f.; § 76 FGO, Anm. 8; Eyermann-Fröhler, § 86 VwGO, Rdn. 24 ff.; Baumbach-Lauterbach-Albers-Hartmann, § 139 ZPO, Anm. 2. Sehr weit gehend vor allem BVerwG, v. 14.5.63, Bd. 16, 94, mit krit. Anm. von Tietgen, DVBl. 1963, 780 ff.

des Finanzamts auf diesen Trugschluß nicht aufmerksam machen ¹⁾.

Nicht ausgeschlossen ist selbstverständlich auch die Täuschung mittels aktiven Handelns.

Zu denken wäre beispielsweise daran, daß ein Sachbearbeiter einen Steuerpflichtigen unter - objektiv nicht gerechtfertigter - Verweisung auf ein angeblich die Aussichtslosigkeit einwandfrei bestätigendes BFH-Urteil zur Rücknahme des Einspruchs bewegt und dabei die Unrichtigkeit der Auskunft mit einkalkuliert ²⁾. Glaubt indes der Beamte selbst an die Richtigkeit seines Hinweises, und sei es infolge grober Fahrlässigkeit, scheidet Arglist aus ³⁾. Die auf diese Weise hervorgerufene Fehlvorstellung des Bürgers kann allensfalls im Wege der Irrtumsanfechtung ⁴⁾ Berücksichtigung finden.

Im übrigen brauchen sich die Behörden und Gerichte solches Verhalten ihrer Angehörigen nicht zurechnen zu lassen, das diese privat, wenn auch vielleicht in der Erwartung vorteilhafter beruflicher Auswirkung (Arbeitsersparnis etc.), an den Tag legen oder zwar in Wahrnehmung ihrer Dienstgeschäfte, aber deutlich gekennzeichnet als rein persönliche, unverbindliche Meinungsäußerung ⁵⁾.

bb) Widerrechtliche Drohung

Unter Drohung ist die Ankündigung eines von der Macht des Drohenden irgendwie abhängigen Übels für den Fall zu verstehen, daß der Bedrohte eine von ihm geforderte Willenserklärung nicht abgibt ⁶⁾. Auf Art und Schwere des in Aussicht gestellten Nachteils kommt es ebenso-

1) Beispiel in Anlehnung an Barske, NWB F 2, 2460.

2) Klomp, S. 116.

3) Vgl. Z.B. Enneccerus-Nipperdey, § 174 I 2, Fn. 9; Palandt, § 123 BGB, Anm. 2a; ferner BFH v. 16.1./10.4.59, BStBl. 1959 III, 253.

4) Eigenschaftsirrtum über die Begründetheit - oben, Seite 116.

5) Z.B. eines Senatsmitglieds.
Dazu auch Enneccerus-Nipperdey, § 174 I 1 b.

6) Enneccerus-Nipperdey, § 173 I; Larenz, AT, S. 341; Lehmann-Hübner, § 34 IV 2a.

wenig an wie auf die Person, von der die Einwirkung ausgeht, sofern nur gerade letzteres bezweckt und nicht lediglich veranlaßt wird ¹⁾. Rechtswidrig ist die Beeinflussung des Willens durch Drohung ²⁾ dann, wenn entweder schon allein das eingesetzte M i t t e l bzw. der erstrebte E r f o l g von der Rechtsordnung mißbilligt wird oder dieser Vorwurf wegen des fehlenden inneren Zusammenhangs zumindest die jeweilige R e l a t i o n z w i s c h e n b e i d e n trifft ³⁾.

Vom Ergebnis her macht es danach keinen Unterschied, ob das Finanzamt die - zweifellos empfehlenswerte - Rücknahme eines Rechtsbehelfs zu erreichen versucht, indem es für den Weigerungsfall die rückwirkende Aufhebung einer in anderer Sache gewährten Stundung ankündigt, ohne daß dafür die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, oder ob die Behörde mit dem legitimen, weil ausdrücklich vorbehaltenen bzw. in sonstiger Weise durch § 96 Abs. 2 AO (131 Abs. 2 AO 1977) gedeckten Widerruf der Stundung droht, um eine den Interessen des Stpfl. zuwiderlaufende Rechtsbehelfsrücknahme zu erzwingen ⁴⁾.

Als Beispiel für die dritte Variante einer widerrechtlichen Drohung mag schließlich der Fall stehen ⁵⁾, daß ein Steuerpflichtiger mit dem Hinweis auf die ohnehin unvermeidliche Beantwortung einer staatsanwaltschaftlichen Anfrage dazu gebracht wird, seinen tatsächlich aussichtslosen Einspruch zurückzunehmen. Grund der rechtlichen Mißbilligung ist hier die durch die Beziehungslosigkeit von Nötigungsmittel und -zweck beding-

1) Enneccerus-Nipperdey, § 173 I 2,3; Larenz, AT, S. 341; Staudinger-Coing, § 123 BGB, Anm. 7,8.

2) Auf die Widerrechtlichkeit der Drohung als solcher stellt § 123 Abs. 1 BGB nicht ab. Das betonen zu Recht Larenz, AT, S. 342; Palandt, § 123 BGB, Anm. 3a.

3) Larenz, AT, S. 343; vgl. ferner Enneccerus-Nipperdey, § 173 II; Lehmann-Hübner, § 34 IV 2c; Staudinger-Coing, § 123 BGB, Anm. 9 ff.

4) Beispiele übernommen von Klemp, S. 118.

5) BFH, Urt. v. 3.7.52, BStBl. 1952 III, 241.

te Unangemessenheit ihrer Verknüpfung ¹⁾.

D) Geltendmachung der Willensmängel

Die nach dem Vorstehenden beachtlichen Willensmängel führen grundsätzlich ²⁾ nicht ipso iure zur Nichtigkeit der behandelten Rechtsbehelfsanträge. Diese Folge tritt vielmehr erst ein, wenn sie der Autor durch Anfechtung der fehlerhaften Erklärung geltend macht ³⁾, was deren Empfänger, also der Finanzbehörde bzw. dem Gericht ⁴⁾, gegenüber ⁵⁾ in unzweideutiger, substantiierter Form ⁶⁾ zu geschehen hat - beim Verzicht Hand in Hand mit der Einlegung des Rechtsbehelfs ⁷⁾ -, und zwar stets u n v e r z ü g l i c h nach Kenntniserlangung vom jeweiligen Anfechtungsgrund ⁸⁾.

Für die Irrtumsfälle ergibt sich letzteres ohne weiteres aus dem Rückgriff auf § 121 Abs. 1 S. 1 BGB, der als integrierender Bestandteil des der Regelung der §§ 119 ff. BGB zugrunde liegenden allgemeinen Rechtsgedankens mit übernommen werden muß, während bei § 124 BGB gleiches nicht zutrifft, eine entsprechende Verkürzung des dort zur Anfechtung wegen Täuschung und Drohung eingeräumten Zeitraums von einem Jahr da-

1) Siehe dazu Enneccerus-Nipperdey, § 173 II 2; Larenz, AT, S. 343 - und die dort jeweils zitierte BGH-Rechtsprechung.

2) Ausnahme: Der sog. mißlungene Scherz (oben, Seite 111).

3) Darüber auch auf Seite 105, 108.

4) Oben, Seite 79 ff.

5) Vgl. § 143 Abs. 1, 3 BGB. - Ebenso z.B. Arens, S. 135; Klemp, S. 120; Krause, S. 336; Middel, S. 123; Palandt, § 143 BGB, Anm. 4 b, d; Überbl. v. § 104 BGB, Anm. 5; Art. 38 EWVRO; BayVGh, v. 17.5.60, DVBl. 1951, 516; OLG Düsseldorf, v. 19.9.47, SJZ 1948, 459; sowie - für die Geltendmachung der 'Unwirksamkeit' u.a. Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 243 AO, Anm. 13; die in Fn. 7 Genannten und die oben, Seite 104, zitierte BFH-Rspr.

6) Staudinger-Coing, § 143 BGB, Anm. 4.

7) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 50 FGO, Anm. 18; Kühn-Kutter, § 235 AO, Anm. 6.

8) Klemp, S. 120; Middel, S. 121 f. (mit zahlreichen Nachweisen); BFH, v. 3.7.52, BStBl. 1952 III, 241; v. 1.12.60, HFR 1962, 14; BayVGh, v. 17.5.50, DVBl. 1951, 516.

her möglich ¹⁾ und im Interesse der Rechtssicherheit auch geboten erscheint ²⁾. Der gewiß schwerwiegende Umstand, daß die unlautere Willensbeeinflussung hier sogar von staatlicher Seite ausgeht, kann bei der Beurteilung der Frage, ob schuldhaftes Zögern des Bürgers vorliegt, hinreichend Berücksichtigung finden.

Nach Ablauf der vom Gesetz bestimmten e i n j ä h r i g e n A u s s c h l u ß f r i s t ³⁾ ist die Anfechtung von Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme in aller Regel überhaupt unzulässig. Der Gedanke der Verwirkung, mit dem insbesondere die Rspr. vor Inkrafttreten der FGO verschiedentlich ⁴⁾ zu einer angemessenen zeitlichen Begrenzung zu kommen versuchte, braucht in diesem Zusammenhang nicht mehr bemüht zu werden.

E) Grenzen der Anfechtung

1.) Grenzen verfahrensrechtlicher Art ergeben sich für die Anfechtung zunächst zwangsläufig beim R e c h t s b e h e l f s v e r z i c h t auf Grund ihrer rein negativen Wirkung, den fehlerhaften Antrag ex tunc zwar zu beseitigen ⁵⁾, nicht aber durch sein Gegenteil zu ersetzen ⁶⁾.

Falls die Geltendmachung der Willensmängel nicht vor Ende der Rechtsbehelfsfrist erfolgt, was die Ausnahme bleiben dürfte, nützt sie dem Berechtigten demnach grundsätzlich nur, sofern

1) Begründung oben, Seite 99, Fn. 1.

2) So mit Recht Middel, S. 121 ff.; im Ergebnis ähnlich Krause, S. 337.

3) Beachte Seite 103.

4) Vgl. z.B. BFH, v. 13.5.54, BStBl. 1954 III, 219; v. 7.11.57, BStBl. 1958 III, 285; v. 1.4.58, BStBl. 1958 III, 285; v. 16.3.61, BStBl. 1961 III, 263; beiläufig auch BFH, v. 3.7.52, BStBl. 1952 III, 241.

5) § 142 Abs. 1 BGB. - S.a. EWVRO, Begr. S. 163 (zu Art. 42).

6) Dazu Flume, AT, S. 566 ff.; Krause, S. 337; Staudinger-Coing, § 142 BGB, Anm. 1a; oben, Seite 109. BFH, v. 16.1./10.4.59, BStBl. 1959 III, 253, läßt beispielsweise die Frage offen, ob eine unrichtige Auskunft über die Erfolgsaussichten dazu führen kann, den unterbliebenen Rechtsbehelf als eingelegt anzusehen. Zu den verschiedenen Bemühungen, Härten, insbesondere bei Versäumung materiell-rechtlicher Ausschlussfristen zu vermeiden, informiert der Überblick bei Krause, S. 338 f.

gleichzeitig die Voraussetzungen für die Gewährung von Nachsicht bzw. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ¹⁾ gegeben sind, die Nachholung des unterlassenen Rechtsbehelfs also noch möglich ist.

Das wird bei einer dem Finanzamt bzw. Gericht anzulastenden arglistigen Täuschung oder widerrechtlichen Drohung regelmäßig anzunehmen sein und bei einem beachtlichen Irrtum zumindest dann, wenn dieser durch das Verhalten des Adressaten, etwa eine unbewußt falsche Belehrung, verursacht oder vielleicht auch bloß perpetuiert worden ist, indem z.B. eine offensichtliche Fehlvorstellung des Stpfl. infolge Nachlässigkeit o.ä. nicht erkannt wurde ²⁾.

2.) Die praktisch bedeutsamste Einschränkung erfährt das Anfechtungsrecht jedoch zweifellos aus dem Erfordernis, das Vorliegen seiner Voraussetzungen in concreto nachweisen zu müssen ³⁾.

Während dies dem getäuschten, bedrohten oder vom Erklärungsempfänger nach obengenannten Kriterien sonstwie erheblich in seinen Überlegungen beeinflussten Steuerbürger nicht allzu große Mühe bereiten dürfte, wird es in zunehmendem Maße schwieriger, vielfach sogar unmöglich, je weniger der Willensmangel nach außen hin in Erscheinung getreten ist.

1) § 86 AO (110 AO 1977) bzw. § 56 FGO.

2) Vgl. in diesem Zusammenhang etwa Friedlaender, StuW 1959, 344; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 235 AO, Anm. 18; Krause, S. 332.

3) Statt aller Palandt, § 119 BGB, Anm. 6; § 123 BGB, Anm. 5; Arens, S. 135.

VII. Zusammenfassung

Die wesentlichen Erkenntnisse der Untersuchung lassen sich abschließend in folgenden Aussagen zusammenfassen:

- 1.) Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme stellen keineswegs Besonderheiten des Steuerstreits, also der gerichtlichen wie außergerichtlichen Auseinandersetzung in Abgabengelegenheiten dar, sondern lediglich die einschlägigen Varianten der allen übrigen Verfahrensordnungen bekannten Verfügungsmöglichkeiten über das subjektive öffentliche Recht auf Inanspruchnahme staatlichen Rechtsschutzes im Einzelfall. Sie sind Ausfluß der sog. Dispositionsmaxime und mit deren Geltung, unabhängig vom jeweiligen Umfang, zwangsläufig anzuerkennen, ohne Rücksicht auf die Verfügbarkeit des zugrunde liegenden materiellen (Steuer-) Rechtsverhältnisses. Art. 19 Abs. 4 GG steht nicht entgegen.
- 2.) Mit der Folge des Verlustes der konkreten Rechtsbehelfsbefugnis und damit des Eintritts der formellen Bestandskraft (= Unanfechtbarkeit) verzichten kann der Berechtigte gleichermaßen auf Einspruch, Klage und Beschwerde - letzteres allerdings erst nach Bekanntgabe des betreffenden Verwaltungsaktes. Ob bei dem im übrigen zulässigen vorzeitigen Verzicht die unbestritten vorhandenen, in den spezifischen Verhältnissen der Steuererhebung begründeten Vorteile die insoweit nicht restlos auszuräumen den Bedenken tatsächlich derart überwiegen, um seine Beibehaltung auch in Zukunft zu rechtfertigen, muß für die derzeit noch in §§ 235 Abs. 1 S. 2 AO, 50 Abs. 1 S. 2 FGO geregelte Alternative mit § 354 Abs. 1 AO 1977 verneint und unter dem Aspekt zunehmender Automatisierung, im Widerspruch zu den gesetzgeberischen Überlegungen, sogar in Bezug auf den Ausnahmefall der Selbsterrechnungserklärung¹⁾ zumindest bezweifelt werden.

1) §§ 235 Abs. 1 S. 3 AO (354 Abs. 1 S. 2 AO 1977), 50 Abs. 1 S. 3 FGO.

- 3.) Im Unterschied zur Erledigung der Hauptsache beseitigt die Rücknahme die An- bzw. Rechtshängigkeit stets ex tunc und vollständig, so daß sich jede Entscheidung über das Rechtsschutzbegehren als solches - nicht aber die Kosten! - verbietet. De lege lata verhindert sie darüber hinaus noch regelmäßig die Wiederholung des (fristgebundenen) Antrags - eine völlig atypische und von § 362 Abs. 2 S. 1 AO 1977 deshalb begrüßenswerterweise zugunsten der sonst üblichen Beschränkung auf den Verlust des e i n g e l e g t e n Rechtsbehelfs aufgegebene Konsequenz.
- 4.) Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme befähigen den Bürger, in normativ allerdings begrenztem Maße auf das konkrete Steuer- resp. Prozeßrechtsverhältnis nach seinem freien Entschluß gestaltend einzuwirken und gehören daher zu den sog. nichtamtlichen publizistischen Willenserklärungen, deren tatbestandlicher Aufbau dem privatrechtlichen Vorbild entspricht. Innerhalb derselben sind sie entweder - nämlich soweit ausschließlich die Klage betreffend - den Prozeßhandlungen oder - falls es allein bzw. auch, wie bei pauschalem Verzicht "auf Rechtsbehelfe", um Einspruch und Beschwerde geht - den steuer(verfahrens)rechtlichen Anträgen zuzurechnen.
- 5.) Zu ihrer Wirksamkeit bedarf es stets einer ausdrücklichen, eindeutigen und unbedingten Willensäußerung seitens des - ggf. kraft Gesamtrechtsnachfolge - Berechtigten oder seines dazu ermächtigten Vertreters gegenüber der zuständigen Finanzbehörde bzw. dem Gericht, die, sofern nicht gerade der Telegrammweg gewählt wird, bei schriftlicher Abgabe grundsätzlich (Ausnahmen: Einspruchs-/Beschwerderücknahme) zwingend, bei Protokollierung tunlichst eigenhändig zu unterzeichnen ist und im Verzichtsfall keine weiteren Erklärungen enthalten darf. Nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist ist der Verzicht, nach Bekanntgabe der Verwaltungsentscheidung bzw. Rechtskraft des Urteils die Rücknahme ausgeschlossen; Nachsichtgewährung bzw. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kommt nicht in Betracht.
- 6.) Wirksam und bindend werden Rechtsbehelfsverzicht und -rücknahme mit Zugang beim jeweils richtigen Adressaten. Gleich

den anderen gestaltenden Anträgen des öffentlichen Rechts sind sie ab diesem Zeitpunkt prinzipiell unwiderruflich, solange nicht das Gesetz - wie gegenwärtig in §§ 235 Abs. 2 S. 2 AO, 50 Abs. 2 S. 2 FGO - Abweichendes besagt oder sonst triftige Gründe für einen größeren Spielraum sprechen, wie etwa bei der zustimmungsbedürftigen Klagerücknahme.

- 7.) Danach braucht sich der Autor aber keineswegs uneingeschränkt an einer fehlerhaften Verzichts- oder Rücknahmeerklärung festhalten zu lassen. Die letztlich durch die Gesetzesfassung bestätigte, obwohl von der h.M. entschieden geleugnete, Geltung der in den §§ 116 ff. BGB ausgeformten allgemeinen Rechtsgedanken versetzt ihn vielmehr in die Lage, seinem wahren Willen mittels Anfechtung auch dort Beachtung zu verschaffen, wo dieser nicht auf unlautere Weise (Täuschung, Drohung) beeinflusst worden, sondern infolge eines relevanten Irrtums verfälscht zum Ausdruck gekommen ist. Erfolg verspricht solches Vorgehen jedoch nur dann, wenn Anfechtungsabsicht und -grund unverzüglich nach Kenntniserlangung und spätestens binnen eines Jahres seit Antragstellung der Behörde bzw. dem Gericht mitgeteilt werden. Im Falle des Verzichts ist dazu außerdem die Nachholung des bis dato unterbliebenen Rechtsbehelfs erforderlich, was in Anbetracht der inzwischen regelmäßig verstrichenen Frist relativ selten mit Hilfe von Nachsichtgewährung bzw. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gelingen dürfte. Ganz generell sorgt schließlich noch die Notwendigkeit, die Voraussetzungen des reklamierten Anfechtungsrechts ggf. substantiiert nachweisen zu müssen, dafür, daß die Berücksichtigung von Willensmängeln Rechtssicherheit und -frieden nicht über das im Interesse des Einzelnen gebotene Maß hinaus beeinträchtigt.

Lebenslauf
=====

Geboren: 16. Februar 1940 in Roßbach, Kreis Asch/
Sudetenland, als einziges Kind des Textilkaufmanns Karl Krauß und seiner Ehefrau Emma, geb. Rauh

Schulen: 1946 - 1950 Volksschule in Marktleugast und Rehau/Ofr.,
1950 - 1959 Oberrealschule in Hof/Saale mit abschließender Reifeprüfung

Studium: Zunächst Germanistik, Anglistik, Romanistik, Geschichte und Zeitungswissenschaft, ab WS 1961/62 bis WS 1965/66 Rechtswissenschaften an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

1. Juristische Staatsprüfung: 26. Juli 1966

Vorbereitungsdienst: Rechtsreferendar in Starnberg/Augsburg (Justiz), Regensburg (Verwaltung) und München

2. Juristische Staatsprüfung: 25. Februar 1971

Berufstätigkeit: Vorübergehende freie Mitarbeit in Wirtschaftsanwaltspraxis; am 19. Juli 1971 Eintritt in den höheren Dienst der Bayerischen Finanzverwaltung, seit 1. Februar 1973 Sachgebietsleiter der Kapitalverkehrsteuerstelle beim Finanzamt München für Grundbesitz und Verkehrsteuer

Familienstand: Seit 17. Mai 1969 verheiratet mit Bärbel Stein; Kinder Petra und Cornelia

